

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIVATES  
CURSO DE DIREITO

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO ÀS PESSOAS  
JURÍDICAS DE FINS NÃO ECONÔMICOS: UMA NOVA  
PERSPECTIVA À LUZ DA LEI COMPLEMENTAR 147/2014**

Henrique Vivian

Lajeado, junho de 2016

Henrique Vivian

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO ÀS PESSOAS  
JURÍDICAS DE FINS NÃO ECONÔMICOS: UMA NOVA  
PERSPECTIVA À LUZ DA LEI COMPLEMENTAR 147/2014**

Monografia apresentada na disciplina de Trabalho de Conclusão de Curso II, do Curso de Direito, do Centro Universitário UNIVATES, como parte da exigência para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Me. Mateus Bassani de Matos

Lajeado, junho de 2016

Henrique Vivian

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EM RELAÇÃO ÀS PESSOAS  
JURÍDICAS DE FINS NÃO ECONÔMICOS: UMA NOVA  
PERSPECTIVA À LUZ DA LEI COMPLEMENTAR 147/2014**

A banca examinadora abaixo aprova a Monografia apresentada na disciplina de Trabalho de Curso II – Monografia ou Artigo, do curso de graduação em Direito, do Centro Universitário UNIVATES, como parte da exigência para a obtenção do grau de Bacharel em Direito:

Prof. Me. Mateus Bassani de Matos – orientador  
Centro Universitário UNIVATES

Prof. Me. Evandro Weisheimer  
Centro Universitário UNIVATES

Prof. Esp. Jorge Ricardo Decker  
Centro Universitário UNIVATES

Lajeado, 30 de junho de 2016

## **AGRADECIMENTOS**

Ao meu pai, Sr. Adilar José Vivian, a quem os anos vividos não tomam forma, lembrando-me sempre da necessária vontade de se viver, sem, no entanto, olvidar da retidão e do legado da bondade, e por ser, sobretudo, um amigo.

À minha mãe, Vera Lúcia Vivian, com muito amor, por ser a responsável em possibilitar a minha formação em tão nobre área, bem como por ser a pessoa firme e extraordinária que é – de indizível força e inabalável paixão pela família –, não conseguindo ser apenas metade, vivendo por inteiro os sonhos e os anseios dos seus filhos.

À minha irmã, Daniela Vivian, por constantemente recordar-me da necessidade de cultivar o estudo da Ciência do Direito, a quem tenho como inequívoca referência da operosa tarefa que é a construção do saber jurídico, e quem sempre me estimula o desprendimento com o qual se deve levar a vida.

À minha irmã, Dra. Danise Vivian, de inspirador conhecimento e mérito acadêmico, pelo incondicional companheirismo e prontidão em ajudar-me no que preciso fosse, e quem sempre zelou, quase que maternalmente, pela felicidade e vida do irmão.

Ao meu orientador, Me. Mateus Bassani de Matos, pela enorme competência e comprometimento ao magistério, tendo servido como razão ao meu interesse pelo campo do Direito Tributário.

A todos aqueles que fizeram, de alguma forma, parte desta trajetória.

“E enquanto os homens desaparecem em sucessivos acontecimentos, devido à limitada duração da vida humana, as pessoas jurídicas perpetuam-se através das gerações, ou entrelaçam, se fundem, fracionam-se, especializam-se em tarefas sempre novas, ou se renovam na vida social. Por outro lado os próprios indivíduos são inseridos na estrutura das pessoas jurídicas, colaborando ou contribuindo como células obscuras e mutáveis nestas grandes instituições, que constituem como que baluartes de civilização, das quais eles retiram benefícios, no seu particular ou geral interesse.”  
(Francesco Ferrara)

## RESUMO

As pessoas jurídicas de fins não econômicos mostram-se como uma realidade constante no cenário social atual, sobretudo pela sua forma de constituição, caracterizada pelo intento particular de reunião em garantia ao livre direito de associação. Cuidam as entidades estudadas, de pessoas jurídicas de direito privado, em que se demonstra a impossibilidade de agirem pelo interesse do resultado econômico, em que pese a percepção do resultado positivo. São elas, nomeadamente, as associações, as fundações e as organizações religiosas. Neste viés, o estudo inicia pela descrição dos tipos e da natureza jurídica assumida, caracterizando cada modalidade pela sua evolução histórica e idiosincrasias próprias, determinado qual a responsabilidade que assumem os associados e instituidores pela criação da pessoa jurídica. Em seguida, realiza-se a identificação do poder de tributar, o qual está legitimado e de igual forma limitado pela Constituição Federal, caracterizando o fato gerador do tributo enquanto materialização da obrigação tributária pelos termos do Código Tributário Nacional, assim como as condições de excecutoriedade do tributo, havida pela distinta relação entre contribuinte e responsável tributário, sem olvidar de caracterizar a imunidade ao poder de tributar atinentes às espécies estudadas. Estudam-se as alterações legislativas havidas à luz da Lei da Lei Complementar 147/2014, com as disposições alteradoras da Lei 11.598/07. Ao final, apresenta a possibilidade da extinção das pessoas jurídicas ainda que em coexistência com débitos tributários, o que significaria a responsabilidade solidária dos administradores pelos períodos de ocorrência dos respectivos fatos geradores. Buscou-se, para tanto, confrontar as possibilidades de sujeição ao polo passivo da relação tributária, dadas pelos termos dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, assim como caracterizar as modalidades de obrigação e afetação patrimonial em desconsideração ao Princípio da Autonomia Patrimonial que se revestem as pessoas jurídicas. Finalmente, se opôs as inovações da Lei Complementar 147/2014 em face da responsabilidade social que assumiriam as entidades de fins não econômicos. Conclui que as alterações legislativas buscam responsabilizar, de forma extremamente gravosa, o administrador da pessoa jurídica, especialmente se revestida de fins não econômicos, uma vez que se descaracterizaria a natureza previamente assumida. Demonstra-se que pelo entendimento jurisprudencial vigente, não há o que se falar em responsabilidade solidária do administrador pelos débitos tributários havidos ao momento da extinção da pessoa jurídica, de modo que ao caso se demanda uma interpretação sistemática entre a regra-matriz da responsabilidade trazida pelo Código Tributário Nacional e as alterações da Lei Complementar 147/2014.

**Palavras-chave:** Pessoas jurídicas de fins não econômicos. Responsabilidade Tributária. Lei Complementar 147/2014.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>2 PESSOAS JURÍDICAS DE FINS NÃO ECONÔMICOS.....</b>	<b>12</b>
2.1 Natureza jurídica das entidades de fins não econômicos .....	13
2.2 Espécies de entidades de fins não econômicos .....	17
2.2.1 Associações .....	18
2.2.2 Fundações .....	21
2.2.3 Organizações religiosas .....	24
2.3 Responsabilidade aos instituidores das pessoas jurídicas de fins não econômicos .....	27
<b>3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>32</b>
3.1 Obrigações pelo fato gerador dos tributos e responsabilidade tributária ...	33
3.2 Imunidade dos templos de qualquer culto e das instituições sem fins lucrativos .....	43
<b>4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ASSOCIADOS E INSTITUIDORES DAS PESSOAS JURÍDICAS DE FINS NÃO ECONÔMICOS .....</b>	<b>49</b>
4.1 Alterações à luz da Lei Complementar 147/2014 .....	50
4.2 Solidariedade obrigacional, responsável tributário ou desconsideração da pessoa jurídica .....	54
4.3 Responsabilidade tributária pela alteração legislativa <i>versus</i> natureza jurídica assumida pelas entidades de fins não econômicos.....	60
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>65</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>72</b>



## 1 INTRODUÇÃO

O Código Civil qualifica – nos termos do seu artigo 44 e incisos – as espécies de pessoas jurídicas de direito privado. Dentro do rol apresentado, há diferenciação de entidades que são constituídas para a persecução do lucro, e aquelas que atuam alheias às finalidades econômicas. Ainda que estas apresentem a mesma separação patrimonial da esfera de seus instituidores relativa àquelas, não compartilham da mesma assunção dos riscos inerentes à consecução dos objetos sociais, devido ao fato de agirem desprovidas do interesse pelo resultado econômico, em que pese a percepção do resultado positivo.

Tal diferenciação é substancial, e implica em características próprias que transcendem a mera impossibilidade de auferir lucro. As entidades de fins não econômicos ocupam diversas esferas da cidadania, e cumprem papel fundamental na sociedade brasileira, as quais por meio de garantia constitucional, traduzem a força da união daqueles que juntos soam mais alto do que individualmente. As particularidades relativas ao tipo jurídico que assumem tais pessoas jurídicas necessitam de singular atenção, notadamente quando do delineamento e mensuração da responsabilidade tributária, haja vista que por sua atuação poderá ficar caracterizada a obrigação pela ocorrência de fatos geradores de tributos.

Deste modo, passados treze anos da vigência do Código Civil de 2002, ainda é recorrente a confusão acerca das (novas) espécies de pessoas jurídicas de fins não econômicos admitidas pelo diploma legal. Mesmo que inexistente no atual ordenamento jurídico brasileiro, a extinta figura das “sociedades civis” preexiste de

maneira incorreta na lida de muitos dos operadores do direito, além daqueles que diretamente atuam na gestão ou organização de tais entidades, como seus instituidores ou profissionais da área contábil. Na qualidade de escrevente do Ofício de Registro Civil das Pessoas Jurídicas da cidade e comarca de Lajeado – serventia que detém, nos termos da Lei 6.015/73, a competência de registrar os atos constitutivos desta modalidade – frequentemente visualizo incorreções no tratamento jurídico aplicado à espécie. As inovações do Código Civil atinentes a esta matéria foram muitas, acompanhando aquilo que já se encontrava previsto na Constituição Federal de 1988, consubstanciando um dos pilares do Estado Democrático de Direito, nomeadamente, o Princípio da Liberdade Associativa.

Logo, justifica-se atentar para as especificidades da caracterização de tal espécie de pessoa jurídica, a qual apresenta enorme diferenciação das demais entidades que, por regra, são constituídas com o fito de atribuir segurança na persecução do lucro. A análise da responsabilidade tributária aplicável às pessoas jurídicas de fins não econômicos carece de singular atenção em face da aplicação das alterações trazidas à luz pela Lei Complementar 147/2014, dada a jovialidade das mesmas, além de possibilitar melhor compreensão da espécie em ordem técnica.

A extensão da obrigação tributária das pessoas jurídicas de fins não econômicos, em razão da aludida alteração legislativa, ficaria em limiar com a própria responsabilidade do administrador ou instituidor pela satisfação do crédito fiscal. Para tanto, objetiva-se analisar a existência, ou não, de uma incongruência relativa à responsabilidade tributária solidária aplicável ao tipo jurídico que assume a entidade sem fins lucrativos, permeando dentro da natureza de sua constituição, a correta dimensão obrigacional.

Neste sentido, pretende o trabalho, como objetivo geral, analisar e dimensionar a responsabilidade pelos tributos, nas pessoas dos administradores das pessoas jurídicas de fins não econômicos, quanto aos fatos geradores ocorridos à época da administração. O estudo discute, enquanto problema: qual a responsabilidade pessoal dos administradores das pessoas jurídicas de fins não econômicos (organizações religiosas, associações, e fundações), em relação aos fatos geradores dos tributos ocorridos à época da sua administração?

Como hipótese para tal questionamento, entende-se que as alterações legislativas trazidas à luz pela Lei Complementar 147/2014, com as disposições alteradoras da Lei 11.598/2007, especialmente no que toca à responsabilidade solidária pelos tributos nas pessoas dos administradores, para os períodos de ocorrência dos fatos geradores relativos à época da administração, vai em caminho contrário à responsabilidade social inerente à natureza jurídica das pessoas jurídicas de fins não econômicos, qual seja, de que seus associados e instituidores não respondem nem mesmo subsidiariamente pelas obrigações sociais.

A pesquisa, em sua abordagem, será qualitativa, tendo como característica o aprofundamento no contexto estudado e a perspectiva interpretativa desses possíveis dados para a realidade, conforme elucidam Mezzaroba e Monteiro (2014). De modo a alcançar a finalidade desejada pelo estudo, será empregado o método dedutivo, cuja operacionalização se dará por meio de procedimentos técnicos baseados na doutrina, legislação e jurisprudência, relacionados, inicialmente, à natureza jurídica das entidades; passando pela legitimação constitucional ao poder de tributar; permeando as modalidades de responsabilidade tributária; para chegar ao ponto específico da aplicabilidade das alterações legislativas havidas sob o pálio da Lei Complementar 147/2014 às pessoas jurídicas de fins não econômicos.

Desta forma, no primeiro capítulo de desenvolvimento deste estudo, será abordada a natureza jurídica que assumem as entidades de fins não econômicos. Inicialmente será qualificada a sua composição, em ordem social, bem como a condição da liberdade associativa para a instituição da pessoa jurídica de direito privado. Analisar-se-á os tipos e espécies que se revestem tais pessoas jurídicas, em especial enfoque às associações, fundações e organização religiosas, buscando qualificar a responsabilidade que assumem os associados e instituidores para com a própria entidade.

No segundo capítulo, serão estudadas as condições e modalidades de responsabilidade tributária admitidas pelos termos do Código Tributário Nacional. Assim, para compreender as características deste tipo obrigacional, num primeiro momento busca-se apresentar a competência tributária e o poder de tributar como institutos admitidos pela Constituição Federal, que legitima e circunscreve seu exercício. Também se pretende conceituar a materialização da obrigação tributária

dada pelos termos do fato gerador do tributo, assim como a extensão e formas de dilatação da sujeição passiva à satisfação do crédito tributário. Além disso, será apresentada a limitação ao poder constitucional de tributar, eis que em enquadramento à natureza jurídica das entidades postas ao prisma do estudo.

Adiante, no terceiro capítulo, apresentar-se-á a reforma legislativa trazida à luz pelos termos da Lei Complementar 147/2014, com especial enfoque às disposições alteradoras da Lei 11.598/07. Além disso, ver-se-á as modalidades admitidas em lei para a afetação patrimonial à figura dos associados e instituidores das pessoas jurídicas, nomeadamente, da solidariedade obrigacional impositiva ou da desconsideração da personalidade jurídica, ambas em face da responsabilidade tributária. Ainda, será posto em confronto os termos da alteração legislativa, em detrimento da natureza jurídica previamente assumida pelas entidades de fins não econômicos.

## **2 PESSOAS JURÍDICAS DE FINS NÃO ECONÔMICOS**

As pessoas jurídicas de fins não econômicos são realidade constante na sociedade brasileira moderna. Como expoente da cidadania, e na forma de um Estado Democrático de Direito, representam verdadeiras figuras de transformação social. A união de particulares faz com que esta livre associação, seja na forma de um sindicato, culto ou agremiação, permita que se transcenda a mera individualidade, obtendo, dessa forma, um alcance coletivo maior e inimaginável do que antes isoladamente.

Estas entidades, para tanto, representam um importante instituto dentro do direito civil brasileiro. Tal figura advém de uma evolução em ambas as esferas, jurídica e social. Logo, a compreensão desta natureza jurídica e constitutiva será objeto do primeiro tópico do presente capítulo. O segundo tópico desta seção cuidará das espécies e tipos, assim como a estruturação das entidades de fins não econômicos, cabendo ao terceiro tópico, dimensionar o alcance da responsabilidade civil dos seus instituidores.

Muito em virtude da ainda incipiente abordagem do tema, em matéria de publicações preexistentes, o presente capítulo valer-se-á em especial das produções de José Eduardo Sabo Paes (2010), Ralpho Waldo de Barros Monteiro (2012) e Anna Luiza Duarte Maiello (2012).

## 2.1 Natureza jurídica das entidades de fins não econômicos

Ao tratar do conceito da pessoa jurídica de fins não econômicos, e por meio deste, caracterizando este ente ficto a quem o Estado atribui autonomia e personificação, é necessário esclarecer a principal divisão que se faz por sua compreensão enquanto modalidade de pessoa jurídica. Há duas composições de espécie em sentido amplo, quais sejam: as pessoas jurídicas de direito público e as pessoas jurídicas de direito privado.

As pessoas jurídicas de direito público, conforme estabelece Venosa (2013), observam a composição do Estado, entendendo-se também enquanto organização federativa os próprios estados federados, os municípios, o distrito federal, e qualquer outra entidade paraestatal ou autárquica através da qual a administração pública atue.

Em especial análise, o presente trabalho busca compreender as relações decorrentes da constituição das pessoas jurídicas de direito privado, originadas da “[...] vontade individual, propondo-se à realização de interesse e fins privados, em benefício dos próprios instituidores ou de determinada coletividade” (VENOSA, 2013, p. 251).

Necessário, pois, esclarecer a questão da atuação da entidade para desvincular a mesma – apenas enquanto objeto do presente estudo – da sistemática do denominado Terceiro Setor. Conforme leciona Paes (2010), a organização social regula-se por meio de um Primeiro Setor (Estado), de um Segundo Setor (Mercado) e de um Terceiro Setor, este último composto pelo complexo social e demais pessoas jurídicas em seus campos de atuação. O Terceiro Setor, em especial, diz respeito tão somente ao pressuposto de atuação social, já que seus integrantes guardam simbólica relação com o poder público. Em que pese a sua constituição observar a natureza privada, a sua atuação visa objetivos público-sociais.

Para tanto, neste diapasão, não se põe em primeira análise a atuação da entidade para fins de qualificação da sua natureza jurídica. O intento individual para a constituição da entidade satisfaz por si só a sua separação ou desvinculação do poder estatal, logo “[...] o fim, de regra, não basta: há sociedades e fundações de

intuitos políticos, sociais, religiosos, ou morais, e de interesse geral, que são pessoas de direito privado” (MIRANDA, 1999, p. 383). Percebe-se então, que toda a pessoa jurídica integrante do denominado Terceiro Setor será revestida pela espécie de fins não econômicos, porém nem toda pessoa jurídica de fins não econômicos necessariamente integrará o Terceiro Setor.

Uma vez realizada a importante delimitação do conceito e objeto do estudo, tem-se que as espécies de pessoas jurídicas de direito privado encontram-se previstas enunciativamente no Código Civil (Lei 10.406/02), conforme se observa da dicção do seu artigo 44:

São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

II - as sociedades;

III - as fundações.

IV - as organizações religiosas;

V - os partidos políticos;

VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada.

Portanto, da leitura do artigo supracitado, infere-se que todas as espécies elencadas compartilham da mesma natureza jurídica de direito privado. Entretanto, de todas as constantes, são as dos incisos I, III, IV e V, referentes às associações, fundações, organizações religiosas e aos partidos políticos, respectivamente, que se qualificam como de fins não econômicos, por expressa previsão legal, e como adiante se assevera. Ainda que qualificados como pessoas jurídicas de direito privado, e revestidos pela forma de finalidade não econômica, os partidos políticos não serão objeto de estudo da monografia.

A existência das pessoas jurídicas de direito privado inicia mediante a inscrição de seus atos constitutivos no registro competente, por ordem do artigo 45 do Código Civil. As entidades de fins não econômicos supramencionadas terão suas inscrições efetuadas junto ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas, serventia extrajudicial regulamentada pelos termos da Lei dos Registros Públicos (Lei 6.015/73), cuja atribuição aqui referida, nomeadamente a do registro de tais entidades, se expressa pela forma do seu artigo 114, incisos I, II e III.

A Lei dos Registros Públicos, como dito, é o diploma legal que estabelece as condições e modo para o assentamento das pessoas jurídicas que serão revestidas

por esta natureza. É importante destacar que tal legislação é produto e circunstância do contexto histórico em que estava inserida, entendendo-se no caso em tela, o período de regime militar ditatorial brasileiro, vigente à época. Para tanto, “durante o regime militar, não apenas a constituição das associações foi duramente limitada, como também a sua personificação restou dependente de um estrito controle estatal” (LEONARDO, 2007, texto digital), conforme se verifica da dicção do artigo 115 e seu parágrafo único:

Não poderão ser registrados os atos constitutivos de pessoas jurídicas, quando o seu objeto ou circunstâncias relevantes indiquem destino ou atividades ilícitos ou contrários, nocivos ou perigosos ao bem público, à segurança do Estado e da coletividade, à ordem pública ou social, à moral e aos bons costumes.

Parágrafo único: Ocorrendo qualquer dos motivos previstos neste artigo, o oficial do registro, de ofício ou por provocação de qualquer autoridade, sobrestará no processo de registro e suscitará dúvida para o Juiz, que a decidirá.

Superado o regime militar e, especialmente o cerceamento das liberdades e garantias individuais impostos pelo mesmo, a interpretação restritiva antes consubstanciada na forma do dispositivo legal está atualmente relativizada. O processo de redemocratização nacional, tendo como expoente a promulgação da Constituição Federal de 1988, trouxe como um de seus efeitos a ampliação e a reafirmação dos direitos fundamentais anteriormente tolhidos, justamente em atenção à contextualização histórica de sua inserção, conforme leciona Bobbio (2004, p. 9):

[...] os direitos do homem, por mais fundamentais que sejam, são direitos históricos, ou seja, nascidos em certas circunstâncias, caracterizadas por lutas em defesa de novas liberdades contra velhos poderes, e nascidos de modo gradual, não todos de uma vez e nem de uma vez por todas.

Atualmente, as pessoas jurídicas de fins não econômicos se originam a partir do Princípio da Liberdade Associativa, o qual se encontra consubstanciado no ordenamento jurídico pela forma dos incisos XVII e XVIII, ambos do artigo 5º, da Constituição Federal. Por força dos dispositivos retro, “não se pode exigir qualquer autorização para o funcionamento das associações, nem mesmo é permitida a interferência estatal em seu funcionamento” (LEONARDO, 2007, texto digital). Ainda, conforme pontifica Paes (2010), o direito de associação apresenta-se como um direito público subjetivo, face ao qual fica permitida a união de forma voluntária



de pessoas para a consecução de objetivos sociais lícitos, independentemente do endosso estatal.

Quando qualificado o direito associativo – mesmo o direito de associação – há que se compreender que suas disposições e aplicabilidade não se restringem à figura das pessoas jurídicas revestidas pela natureza própria de “associação”, e que esta é apenas uma das modalidades de entidade de fins não econômicos. Quando da composição de uma organização religiosa ou mesmo um partido político, ocorre a *associação* (leia-se: ato de associar-se) de pessoas (instituidores) de igual forma, ainda que sua constituição observará uma espécie diversa:

Neste sentido as associações podem ser pias, beneficentes, filantrópicas; [...] de utilidade pública; de assistência social; [...] *organizações religiosas*, subdivididas em confrarias ou irmandades, fábricas paroquiais, ordens monásticas e cabidos; [...] estudantis; culturais; formadas para a manutenção de escolas livres ou de extensão cultural; desportivas; [...] *sindicatos ou organizações profissionais representativos de uma categoria profissional idêntica, similar ou conexa*; [...] cooperativas; de poupança ou empréstimo; [...] trustes ou ente produtores; [...] *associações políticas ou partidos políticos* (DINIZ, 2007, pp. 243-252, grifos nossos).

Há, contudo, que se fazer a devida distinção para com as demais entidades listadas na forma do artigo 44 do Código Civil, além das de fins não econômicos. As sociedades e as empresas individuais de responsabilidade limitada são aquelas constituídas visando o lucro através do exercício da atividade comercial, intelectual, empresarial ou mesmo profissional organizada. O cerne da união de seus integrantes é a própria exploração da atividade econômica, estruturada por meio de um contrato social entre os sócios componentes, pautado exclusivamente em uma *affectio societatis* financeira (PAES, 2010).

Tal elemento tem de ser necessariamente inexistente dentro da figura das pessoas jurídicas de fins não econômicos. Como o próprio nome sugere, estas entidades são instituídas por pessoas que se congregam para, coletivamente, desempenharem um determinado fim social estabelecido na forma de seus atos constitutivos. Há que se reiterar aqui, de modo a coibir a confusão entre o citado Terceiro Setor, que tais entidades podem tanto servir a recreio próprio dos fundadores (exemplo, clubes esportivos), quanto prestar de fato um serviço em benefício social (exemplo, associações de defesa de direitos humanos), já que a

designação “fim social” da pessoa jurídica refere-se à razão pela qual ela tenha sido constituída, e não o seu pressuposto de atuação político-social.

Contudo, esta impossibilidade de auferir lucro não significa concluir, conforme disciplina Peyon (2004), que as entidades agem alheias a este, ou ainda buscando o prejuízo no resultado de exercício. O salutar balanço econômico é diligência de todo o administrador, sobretudo uma obrigação para com os representados. O que a expressão “de fins não econômicos” quer referenciar é a impossibilidade de que seus associados ou instituidores percebam para seu próprio patrimônio o resultado econômico da pessoa jurídica.

De igual forma, não significa dizer, absolutamente, que tais entidades não podem atuar em um tradicional modelo comercial ou com enfoque na circulação de bens, produtos ou prestação de serviços, conforme bem aborda Maiello (2012, p. 23, texto digital): “a associação pode exercer atividade econômica, mas não pode haver a distribuição dos resultados entre seus membros, devendo eventual proveito econômico obtido ser utilizado para o alcance do escopo comum”.

Esta noção que é comum a todas as entidades objeto do estudo, é o que as diferencia em nível basilar das demais pessoas jurídicas de direito privado. Porém, mesmo dentro do rol das entidades de fins não econômicos existem idiosincrasias inerentes a cada espécie, o que demanda singular atenção.

## **2.2 Espécies de entidades de fins não econômicos**

Em virtude da necessária abordagem dos diferentes tipos e modalidades de pessoas jurídicas de fins não econômicos admitidos pelo Código Civil, mantendo em vista que cada uma assume modelo de constituição diverso entre si, faz-se necessário atentar para cada espécie apresentada, como adiante se faz, individualmente, excetuando-se os partidos políticos.

### 2.2.1 Associações

Antes mesmo de iniciar a qualificação desta espécie de entidade de fins não econômicos, é preciso reforçar a atual inexistência da figura da sociedade civil<sup>1</sup>. Tal instituto faz hoje letra morta na legislação pátria. O Código Civil de 2002 extinguiu esta antiga *persona* bipartindo-a na atual associação (prevista no seu Livro I, Título II, Capítulo I) e atual sociedade simples (constante no seu Livro II, Título II, Subtítulo II, Capítulo I), esta última de finalidades econômicas, conforme se observa:

A Lei de 1916, contudo, não definia o que se entendia por associações de fins não econômicos. Havia, por isso mesmo dúvida na doutrina. Entende-se que a associação de fins não lucrativos é aquela não destinada a preencher fim econômico para os associados, e, ao contrário, terá fins lucrativos a sociedade que proporciona lucro a seus membros (VENOSA, 2013, p. 275).

Para tanto, a primeira espécie a ser estudada, na esteira do conceito acima, é a entidade de Associação. As origens do direito associativo, conforme informa Paes (2010), remontam aos séculos XIX e XX, especialmente no modelo de positivação jurídica, uma vez que tal liberdade e garantia social passou a ser compreendida dentro do sistema jurídico francês. No entanto, curiosamente, a temática mesmo que importante, não se encontrava regimentada, à época, dentro da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, justamente porque o texto dispunha tão somente de direitos individuais, e não coletivos.

Contudo, tais entidades têm surgimento fático muito anterior à da organização pautada em um conceito de existência por previsão legal. Conforme pontifica Tomaszewski (2010), os seres humanos têm em sua natureza a habilidade de consorciar-se para desempenhar de maneira conjunta atividades em detrimento da ação singular. As guildas medievais – também denominadas de corporações de ofício – serviram para desenhar o atual modelo de organização sindical ou de associação de classe, uma vez que coletivamente se pretendia conservar ou realizar a manutenção do ofício e dos interesses inerentes à determinada atividade comum.

---

<sup>1</sup> O termo “sociedade civil” refere-se aqui à conceituação dada a uma espécie de entidade personificada pelo Código Civil de 1916, não se confundindo, pois, com o entendimento de sociedade civil como organização cívica que atua alheia à ingerência do poder estatal.

A história brasileira, em âmbito do direito associativo, data das edições das Ordenações Manuelinas e Afonsinas, quando ainda sob à égide da coroa portuguesa, tendo sido posteriormente recepcionado pelos diversos textos constitucionais ora outorgados, ora promulgados, em razão do contexto histórico. Continua, circunscrevendo-se neste contexto:

A Constituição Republicana, de 1891, que estabelecia no seu artigo 72, § 2º, que: “A todos é lícito associar-se e reunir-se livremente e sem armas, não podendo intervir a polícia se não para manter a ordem pública”. Este dispositivo foi repetido nas Constituições posteriores (de 1934 e 1946), com restrições e limitação oriundas do caos vividos no país por ocasião da Carta Política de 1937 e da Carta de 1967/1969 (PAES, 2010, p. 66).

A atual Constituição Federal disciplina o funcionamento do direito associativo nos incisos XVII a XXI do seu artigo 5º, nas seguintes palavras:

XVII - é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar;  
 XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento;  
 XIX - as associações só poderão ser compulsoriamente dissolvidas ou ter suas atividades suspensas por decisão judicial, exigindo-se, no primeiro caso, o trânsito em julgado;  
 XX - ninguém poderá ser compelido a associar-se ou a permanecer associado;  
 XXI - as entidades associativas, quando expressamente autorizadas, têm legitimidade para representar seus filiados judicial ou extrajudicialmente;

Da leitura dos aludidos dispositivos se inferem as seguintes circunstâncias a serem observadas: a) liberdade para associar-se em fins lícitos, com vedação à condição paramilitar. Interpreta-se além, conforme aduz Paes (2010), atenção à eventual vedação legal expressa, ofensa à moral ou aos bons costumes; vedação da *societas criminis*, entendida pela mancomunação para a prática de delitos; vedação à *societas sceleris*, entendida por organização criminosa em ordem de quadrilha; associação paramilitar de identificação política; b) desnecessidade da autorização prévia do poder público para a criação de associações, o qual não poderá interferir no seu funcionamento; c) suspensão ou dissolução compulsória somente por decisão judicial, exigindo-se o trânsito em julgado; d) observação da existência, a um tempo só, da dimensão positiva e negativa de direito, quando assegurado o direito de associar-se, e de igual forma não poderá haver oposição ou imposição de óbices ao desligamento desta condição; e) possibilidade de representação judicial e extrajudicial de seus associados, ainda que desprovida de mandato individual,

valendo a deliberação tomada em assembleia, consoante disposição pretoriana extraída do Recurso Extraordinário 192.305 do Supremo Tribunal Federal.

Já como conceito de associação, qualifica Diniz (2007) ser a forma pela qual pessoas, quando congregadas, imprimem em comum serviços, atividades e conhecimento, em benefício de um mesmo ideal e consecução de determinado fim, com ou sem capital, mas sem intuitos lucrativos. A atuação da associação significa unidade pelo caráter associativo, o que transcende a obtenção e percepção do resultado econômico, compartilhando os instituidores, portanto, de um vínculo mais profundo além do contratual (conforme se verifica nas sociedades), mas sim de pressuposto de atuação moral e identificação recíproca, justamente conforme dispõe Miranda (1999, p. 386), quando diferencia a figura dos sócios (componentes da sociedade) para com o que qualifica como sendo “as-sociados” (componentes da associação):

[...] na sociedade, há sócios; não as-sociados. A reunião de pessoas é associação quando de tal maneira se organizou que os seus membros se apresentam como todo único e uno, sem ser o “sócio”, o que participa da vida social. A individualidade do membro entra pouco, ou nada.

Dentro do Código Civil, tal pessoa jurídica encontra-se compreendida entre os artigos 53 a 61. O seu artigo 54 dispõe acerca dos requisitos de validade para o ato constitutivo, que se regerá sob a forma estatutária:

Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterà:  
I - a denominação, os fins e a sede da associação;  
II - os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;  
III - os direitos e deveres dos associados;  
IV - as fontes de recursos para sua manutenção;  
V - o modo de constituição e funcionamento dos órgãos deliberativos e administrativos;  
V – o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos;  
VI - as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução;  
VII – a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas.

A gestão da pessoa jurídica revestida sob a forma de associação pauta-se integralmente na figura de seus associados. O próprio conceito desta entidade é revelador, quando na forma do artigo 53 do diploma civil, versa que “constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos”.

Ainda que o instituto da representação legal da pessoa jurídica se dê na pessoa de um associado eleito, comumente designado de Presidente, sua ação fica adstrita às finalidades sociais para as quais a mesma tenha sido constituída. Por efeito, não pode o Presidente dispor irrestritamente do múnus representativo. Em se tratando a associação de uma entidade de composição e gestão coletiva, o desígnio singular não prospera, necessitando de um alcance deliberativo maior, mormente à pessoa jurídica.

Portanto, o principal órgão diretivo da entidade pauta-se inteiramente – em estrito cumprimento e atenção a sua forma de constituição – na coletividade. A assembleia geral é “o centro institucional dos poderes deliberativos e funcionais da pessoa jurídica associativa. É o órgão colegiado integrado por todos os associados” (PAES, 2010, p. 175), local em que se encontrará depositado o caráter volitivo da entidade.

Não por menos, tomando por pressuposto a importância natural dos associados que compõe a pessoa jurídica, sobretudo quando reunidos sob a forma de assembleia geral, o legislador garante a este órgão pela dicção do artigo 59 e incisos do Código Civil, a manutenção privativa dos principais poderes dentro de um ente personificado, quais sejam, das deliberações acerca da destituição dos administradores e da reforma do ato constitutivo.

### **2.2.2 Fundações**

As fundações têm origem histórica remota, e se pautam no interesse da perpetuação da ação do ser humano, cuja existência é efêmera, ao passo que o seu legado, ou neste caso o seu patrimônio, é perene. Discorre Paes (2010) que tal instituto já se percebia à época da Grécia clássica, como quando Teofrasto, antigo filósofo da escola peripatética, legou seus jardins ora utilizados para debates, a seus discípulos, gravando os mesmos com o encargo de que neles se perpetuasse tal prática, mesmo após a sucessão dos legatários.

No Brasil, esta modalidade também remonta às Ordenações Manuelina e Afonsina, em que se denominavam entidades de “mão morta”, justamente pela preponderância do capital em detrimento da ação pessoal, tal qual a Fundação Romão de Matos Duarte (constituída em 1738), cuja função consistia na prestação de subsídio à Santa Casa de Misericórdia do Rio de Janeiro (PAES, 2010). Curiosamente, como ainda aponta o autor, a designação da espécie jurídica de fundação apenas restou cunhada, aos moldes similares do que conhecemos ainda hoje, no extinto Código Civil de 1916.

Para tanto, na figura da fundação, entidade prevista atualmente nos artigos 62 a 69 do Código Civil, desvincula-se a união de pessoas, como percebida na forma das associações, e sobrepõe-se o patrimônio instituído para o cumprimento de uma finalidade social<sup>2</sup>. Esta condição de *universitas bonorum*, resultante da afetação do patrimônio – que pode ser “por ato *inter vivos* ou *mortis causa*” (PAES, 2010, p. 250) – coloca a figura das pessoas físicas ou mesmo jurídicas instituidoras deste ente em segunda ordem, e tornando o patrimônio um elemento essencial, conforme se verifica dos excertos:

Nas fundações, há de início um patrimônio despersonalizado, destinado a um fim. Ao contrário das sociedades e associações, que são uma reunião de pessoas, uma coletividade, as fundações assentam sua razão de ser no patrimônio para certa finalidade (VENOSA, 2013, p. 286).

Análoga às sociedades e associações nos resultados da personalização, delas difere a fundação, essencialmente, na sua constituição, que não se origina, como aquelas, de uma aglomeração orgânica de pessoas naturais. O que se encontra, aqui, é a atribuição de personalidade jurídica a um patrimônio, que a vontade humana destina a uma finalidade social. É um pecúlio, ou um acervo de bens, que recebe de ordem legal a faculdade de agir no mundo jurídico e realizar as finalidades a que visou o seu instituidor (SILVA PEREIRA, 1996, p. 223 - 224).

Logo, para a instituição da pessoa jurídica afetar a propriedade dos bens que passarão a ter um destino/fim social, há necessidade de que tal ato jurídico seja realizado por meio de escritura pública (fundação direta), ou mesmo por disposição testamentária (fundação fiduciária), conforme disposição constante na forma do artigo 62 e 64, ambos do Código Civil. Ocorre, por efeito, e como aponta Venosa

---

<sup>2</sup> A finalidade social refere-se ao pressuposto de atuação da entidade, o qual deve ser limitado. É requisito para a constituição das pessoas jurídicas, com forte no artigo 46, I do Código Civil, não significando, neste caso, o papel ou a figura de transformação social por estar inserida em meio desta.

(2013), que a fundação passará a se compor de um acervo patrimonial, cuja gestão será exercida pelos particulares, agora denominados aos costumes de instituidores/curadores.

A criação desta entidade observa dois momentos: primeiro, o ato de fundação propriamente dito, momento no qual se extrai a manifestação de vontade dos particulares instituidores na constituição da pessoa jurídica; segundo, o ato de dotação, consistente da afetação do patrimônio, necessariamente livre e desembaraçado, o qual será destinado ao fim social, conjuntamente com a determinação da administração do acervo (VENOSA, 2013).

O legislador impôs, na forma dos incisos do parágrafo único do artigo 62 do Código Civil, uma circunscrição para o âmbito de atuação destas entidades. O rol constante do texto original do diploma civilista apenas permitia a constituição desta modalidade de pessoa jurídica de fins não econômicos para destinação religiosa, moral, cultural ou assistencial. Entretanto, a Lei 13.151/2015 estendeu as possibilidades de finalidades sociais para as seguintes, ainda mantendo seu caráter *numerus clausus*: assistência social; cultura, defesa e conservação do patrimônio histórico e artístico; educação; saúde; segurança alimentar e nutricional; defesa, preservação e conservação do meio ambiente e promoção do desenvolvimento sustentável; pesquisa científica, desenvolvimento de tecnologias alternativas, modernização de sistemas de gestão, produção e divulgação de informações e conhecimentos técnicos e científicos; promoção da ética, da cidadania, da democracia e dos direitos humanos; e, atividades religiosas.

Importante destacar, que, uma vez devidamente constituída a pessoa jurídica de espécie fundacional, as finalidades sociais estabelecidas na condição de encargo ao patrimônio afetado não poderão ser alteradas – de modo a conservar o intento originário – ainda que objeto de deliberação dos seus curadores, forte ao disposto no inciso II do artigo 67 do Código Civil: “Para que se possa alterar o estatuto da fundação é mister que a reforma: [...] não contrarie ou desvirtue o fim desta”.

Outra característica peculiar às pessoas jurídicas desta natureza, e como meio de assegurar a efetiva consecução do desígnio do patrono, é a velação a ser exercida pelo Ministério Público do estado em que estiverem sediadas, por inteligência expressa do artigo 66 do Código Civil, a quem compete inclusive exercer



crivo sobre as alterações no seu estatuto (inciso III do artigo 67, do mesmo diploma supramencionado).

Compreende-se, portanto, que a participação dos instituidores praticamente se exauri com a constituição da fundação, momento em que a dotação patrimonial reveste-se da personificação jurídica. Contudo, tais membros ainda serão responsáveis por gerir o acervo sob a forma de um tradicionalmente denominado Conselho Curador. Por meio deste órgão irá se “expressar e expressar a vontade do(s) instituidor(es), zelando e velando interna e externamente para que as finalidades sociais sejam efetivamente cumpridas” (PAES, 2010, p. 404). Será competência deste mesmo órgão, o qual demonstra relativa semelhança às assembleias gerais das associações, a designação, por eleição – caso seja silente o ato de constituição –, de um representante legal que irá servir de núncio à manifestação de vontade da pessoa jurídica, sempre em adstrita atenção aos fins sociais previamente consubstanciados na forma do estatuto fundacional.

### **2.2.3 Organizações religiosas**

As organizações religiosas, comumente estabelecidas na forma de igrejas ou cultos criados pelo desígnio privado, historicamente compartilharam de um estreito envolvimento estatal. O Brasil, em sua primeira Constituição oriunda do período imperial, datada de 25 de março de 1824, determinava um Estado de diretrizes não seculares, de tal maneira que guardava íntima relação com a própria institucionalização do poder público. Deste modo, o aludido texto constitucional “conferiu ao Estado Brasileiro, independente politicamente, uma clara participação do governo civil nas questões religiosas, havendo inclusive o estabelecimento de uma religião oficial” (PAES, 2010, p. 74).

Discorre ainda o autor (PAES, 2010), em referência ao período temporal, que a vinculação de uma religião oficial ao governo era tradição presente, entre outros, na casa real portuguesa, sob a forma de um expediente comum dentro da figura do Estado. Pautado historicamente na concepção de um governo de diretrizes ainda

absolutistas, formado na figura central do monarca, a religião deste acompanhava a instituição pela forma estatal. Nesta esteira, cabia inclusive ao imperador a manutenção do denominado padroado, o que significa dizer que a ele assistia a “[...] indicação ou escolha dos dirigentes da Igreja Católica que servissem em seu país ou em suas colônias” (PAES, 2010, p. 74).

Não por menos, no ordenamento jurídico a desvinculação entre o Estado e a Igreja veio a ocorrer tão somente quando do surgimento da república no Brasil. Além de assumir a posição de um estado pretensamente laico, se asseguraria a profissão de culto livre, desprovido da ingerência do poder estatal, relegando às organizações a possibilidade de se administrarem como melhor lhes aprouvesse (PAES, 2010). Percebe-se da leitura dos textos constitucionais posteriores, que este posicionamento adotado – advindo do ideal republicano – foi recepcionado pelas demais constituições. Neste sentido:

[...] está claro que, se o Estado acolhe o princípio republicano da sua separação das confissões religiosas, assegurando a não intromissão em assuntos puramente espirituais e litúrgicos, terá que, para ser consequente, garantir aos cidadãos, fiéis e autoridades religiosas, não só a liberdade de crença, como também a liberdade de organização e os instrumentos indispensáveis ao estabelecimento das congregações, sua manutenção e desenvolvimento. Quer dizer, o Estado obriga-se a assegurar o respeito às regras estruturais tidas pelas confissões religiosas como essenciais à expressão da espiritualidade dos crentes e por essa forma postas por elas próprias, e ao seu direito de se autoadministrar e participar, no ambiente social, das relações negociais (MONTEIRO, 2012, p. 567).

Atualmente, a Constituição Federal de 1988 estabelece na forma consubstanciada pelo inciso VI do seu artigo 5º, o livre exercício de credo, tornando inviolável a sua consciência de crença e o local de culto e liturgia. Por organização religiosa compreende Paes (2010, p. 74), enquanto conceituação, o “[...] universo de pessoas congregadas segundo uma doutrina ou fé, [...], um modelo de associação atípico e merecedor de tratamento constitucional e legal específico, com o claro resguardo da liberdade”. Neste mesmo sentido, e ampliando o entendimento de liberdade de manifestação religiosa, dispõe o § 1º do artigo 44 do Código Civil: “São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento”.

Tais entidades, enquanto pessoas jurídicas de direito privado revestidas sob a forma de fins não econômicos, restaram incluídas no Código Civil pelos termos da Lei 10.825/03, dispositivo alterador do diploma civilista que consignou as mesmas dentro do rol de entidades do artigo 44, já referenciado alhures. Da leitura do Código Civil, entretanto, se infere que não há capítulo ou seção reservada às organizações religiosas, como de fato há para os demais tipos de pessoas jurídicas aqui estudadas.

O Código Civil estabeleceu o modo de regimento de cada forma de pessoa jurídica reconhecida pelo seu texto. Expõe-se aqui, em caráter meramente enunciativo, que as associações constituem-se sob a forma de um estatuto social (artigo 54 do Código Civil); as fundações pela forma de um estatuto fundacional (artigo 67 do Código Civil); e as sociedades pela forma de um contrato social (artigo 981 do Código Civil). Contudo, a lei é silente quanto à forma pela qual se regerão as organizações religiosas.

Há, por isso mesmo, dúvida na doutrina acerca da forma de composição do ato constitutivo das organizações religiosas, ou mesmo pela aplicabilidade subsidiária das disposições concernentes às associações. Se o legislador teve o cuidado de diferenciar as organizações religiosas do tipo associativo, através da edição da Lei 10.825/03, extrai-se aqui, a suposição de que não se trata de uma concepção jurídica unívoca. Nesta senda:

A principal justificativa do legislador para a elaboração dessa norma deveu-se ao fato de os partidos políticos e as igrejas, bem como suas entidades mantenedoras, terem entrado numa *espécie de limbo legal*, pois não se enquadrariam na definição do art. 53<sup>3</sup> (VENOSA, 2013, p. 286, grifos do autor).

Fez-se necessário, por ocasião e entendimento da possibilidade de existência da lacuna jurídica, se suprir a demanda de previsão legal pela interpretação, ora dada pelos juízes, ora dada pelo entendimento doutrinário. Sobre o tema, assevera Streck (2007, p. 104-105, grifos nossos):

---

<sup>3</sup> Artigo 53, Código Civil: Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos.

Aliás, a discussão sobre a existência (ou não) de lacunas no direito assume relevância, basicamente, em dois aspectos: em primeiro lugar, a discussão é importante para a própria dogmática jurídica, na medida em que a tese das lacunas serve como forte entendimento norteador e, também, como sustentáculo ao direito visto de maneira circular e controlado; em segundo lugar, serve igualmente, como argumento desmi(s)tificador do próprio dogma do direito baseado no modelo napoleônico, pois pode-se entender, sem dúvida, que, quando o juiz está autorizado/obrigado a julgar nos termos dos arts. 4º da LICC e 126 do CPC (isto é, deve sempre proferir uma decisão), *isso significa que o ordenamento é, dinamicamente, completível, através de uma auto-referência ao próprio sistema jurídico.*

Em atenção ao disposto no excerto transcrito, por disposição tomada pela III Jornada de Direito Civil dos Juízes Federais – consubstanciada na forma do seu enunciado 143 – as organizações religiosas, muito embora livres em quesitos de organização e gestão interna, deverão constituir-se sob a forma estatutária, construída em compatibilidade com a lei. Neste mesmo sentido, Monteiro (2012) e Venosa (2013). Defende Paes (2010), no entanto, a não aplicabilidade dos dispositivos legais atinentes às pessoas jurídicas de associação às organizações religiosas, por estrita interpretação da norma.

Outrossim, o trabalho não tem o condão de esgotar o assunto acerca da forma de constituição e, sobretudo, quanto à natureza jurídica assumida pelas entidades de fins não econômicos, o que poderia demandar por si só uma singular análise.

### **2.3 Responsabilidade aos instituidores das pessoas jurídicas de fins não econômicos**

Pelo o que fora percorrido até o momento, em sede de conceituação das pessoas jurídicas de fins não econômicos – atentando a cada natureza jurídica e espécie a ser assumida –, presume-se que todo o intento particular em reunir-se enquanto entidade de fins não econômicos faz-se à égide do Princípio (e assim sendo, garantia) da Liberdade Associativa. Entretanto, em que pese a impossibilidade de o estado regulamentar ou mesmo obstar o seu funcionamento, tais entidades observam a uma série de requisitos que balizam, genericamente, o modo de sua constituição.

A inscrição das pessoas jurídicas revestidas pelos fins não econômicos, conforme já evidenciado, submete-se ao pálio da Lei 6.015/73 (Lei dos Registros Públicos). Estabelece o seu artigo 120, ao dispor dos requisitos ao assentamento:

O registro das sociedades<sup>4</sup>, fundações e partidos políticos consistirá na declaração, feita em livro, pelo oficial, do número de ordem, da data da apresentação e da espécie do ato constitutivo, com as seguintes indicações:

- I - a denominação, o fundo social, quando houver, os fins e a sede da associação ou fundação, bem como o tempo de sua duração;
- II - o modo por que se administra e representa a sociedade, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;
- III - se o estatuto, o contrato ou o compromisso é reformável, no tocante à administração, e de que modo;
- IV - se os membros respondem ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;
- V - as condições de extinção da pessoa jurídica e nesse caso o destino do seu patrimônio;
- VI - os nomes dos fundadores ou instituidores e dos membros da diretoria, provisória ou definitiva, com indicação da nacionalidade, estado civil e profissão de cada um, bem como o nome e residência do apresentante dos exemplares.

O dispositivo correspondente, no atual Código Civil, aplica-se a todas as pessoas jurídicas de direito privado e se manifesta na forma do seu artigo 46:

O registro declarará:

- I - a denominação, os fins, a sede, o tempo de duração e o fundo social, quando houver;
- II - o nome e a individualização dos fundadores ou instituidores, e dos diretores;
- III - o modo por que se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;
- IV - se o ato constitutivo é reformável no tocante à administração, e de que modo;
- V - se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;
- VI - as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio, nesse caso.

É necessário atentar para a dicção dos incisos IV e V, da Lei dos Registros Públicos e Código Civil, respectivamente. O legislador, prenhe de razão, busca dimensionar o modo de responsabilidade assumida pela pessoa jurídica, em ordem de determinar a afetação pessoal e patrimonial de seus membros. Neste contexto:

---

<sup>4</sup> O termo “sociedade”, aqui utilizado, em face das alterações trazidas à luz do novel Código Civil, encontra-se mal empregado, enquanto espécie de pessoa jurídica, razão pela qual deve ser interpretado como “sociedade simples” e “associação”.

O vocábulo *membros*, em interpretação sistemática do artigo da lei com o CC/02, sugere que a responsabilização pode atingir os associados e os diretores, salvo se houver distinção expressa no contrato social ou no estatuto. A responsabilidade vale no espaço interno do corpo associativo e nas relações com terceiros (CENEVIVA, 2010, p. 335, grifos do autor).

Natural à condição da existência da pessoa jurídica, conforme assevera Venosa (2013), constitui-se a mesma objetivando, entre outros, a separação do patrimônio dos seus associados e instituidores para com aquilo que compõe ou irá vir a compor o patrimônio da entidade. Esta separação caracteriza o denominado Princípio da Autonomia Patrimonial – justa posição expressa por Coelho (2014) – sendo que a objetivada segurança jurídica emanada por sua compreensão atua como pilar nas relações de direito privado, entendendo-se como uma das razões de ser do próprio instituto da pessoa jurídica.

Logo, os instituidores de tais entidades não se confundem com este novo ente abstrato, cuja personificação tem natureza distinta de seus membros (NEGRÃO, 2014). Muitas são as teorias que dispõe acerca da criação e da legitimidade de existência das mesmas (enunciativamente: da *ficção*, da *realidade técnica*, da *realidade objetiva*, as *negativistas*, da *instituição etc.*). Entretanto, não se põe o trabalho a prestar tal análise epistemológica, admitindo, portanto, a pessoa jurídica como forma. Conforme bem aponta Miranda (1999, p. 345): “A discussão sobre serem reais, ou não, as pessoas jurídicas é em torno de falsa questão: realidade, em tal sentido, é conceito do mundo fático; pessoa jurídica é conceito do mundo jurídico”.

Para corretamente estabelecer o alcance da responsabilidade dos instituidores da pessoa jurídica de fins não econômicos, é necessário partir do pressuposto de que estas entidades diferem-se das demais pessoas jurídicas de direito privado pelo fato de que atuam alheias ao resultado econômico, conforme já demonstrado acima. Em última análise, compreende-se que a persecução do lucro impõe ao sócio ou mesmo empresário individual uma contrapartida específica em termos de responsabilidade civil. Esta característica é delineada pela assunção daquilo que a doutrina qualifica como sendo a Teoria do Risco do Negócio, conforme se demonstra:

[...] esses riscos podem ser sintetizados dizendo-se que quem exerce profissionalmente uma atividade econômica, organizada para a produção ou distribuição de bens e serviços, deve arcar com todos os ônus resultantes de qualquer evento danoso inerente ao processo produtivo ou distributivo, inclusive os danos causados por empregados e prepostos; que a pessoa jurídica pública responsável, na prossecução do bem comum, por uma certa atividade, deve assumir a obrigação de indenizar particulares que porventura venham a ser lesados, para que os danos sofridos por estes sejam redistribuídos pela coletividade beneficiada; que quem se beneficia com uma certa atividade lícita e que seja potencialmente perigosa (para outras pessoas ou para o meio ambiente), deve arcar com eventuais consequências danosas (NORONHA, 2003, p. 486).

Os instituidores das pessoas jurídicas que perscrutam o lucro terão responsabilidade delimitada em maior ou menor grau, face ao que Monteiro (2012, p. 714) qualifica ser o dimensionamento da afetação ao “conteúdo sociopolítico”, mensurado em atenção “às exigências do bem estar-social”. Logo, é justamente nesta modalidade em que se observa o maior risco pela atividade, dada a atuação egoística da mesma, na qual se pretende mitigar a intenção do lucro máximo pela imposição de um maior alcance em termos de responsabilidade (MONTEIRO, 2012).

De maneira inversa, admitir para as pessoas jurídicas de fins não econômicos uma atuação desprovida do caráter pecuniário, significa dizer que o estrito cumprimento das finalidades sociais as quais as mesmas tenham sido constituídas não oferece os mesmos riscos evidenciados na atuação empresarial. Por efeito, bem qualifica Monteiro (2012, p. 716) ao afirmar: “Como é baixo o nível egoístico do interesse em jogo, como também o grau de risco da atividade, os associados, em princípio, não têm o dever de responder subsidiariamente contra terceiros, com seus patrimônios particulares”.

Deste modo, assiste aos instituidores da pessoa jurídica de fins não econômicos o direito de determinar, dentro de seus atos constitutivos, que os membros não responderão nem mesmo subsidiariamente<sup>5</sup> pelas obrigações sociais. Esta possibilidade lança-se como a mais benéfica aos componentes de tais entidades, uma vez que a obrigação ou responsabilidade civil da entidade ficaria restrita à própria pessoa jurídica, não afetando o patrimônio dos membros, em absoluto entendimento do Princípio da Autonomia Patrimonial.

---

<sup>5</sup> Por responsabilidade subsidiária compreende Noronha (2003), ser o conceito de que a obrigação, em face da inexistência ou mesmo insuficiência de bens do devedor originário para adimplemento, reverte ao responsável subsidiário, apenas se faltante ou no limite do que resta do montante devido.

As presentes disposições, em tese de responsabilidade, demonstram aplicabilidade no que pertine às associações e organizações religiosas, enquanto objetos deste estudo. Conforme já demonstrando, entendendo-se as fundações como a dotação patrimonial que prescinde do caráter pessoal, não há o que se falar de responsabilidade dos membros, uma vez inexistente a figura destes (PAES, 2010; MONTEIRO, 2012).



### 3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme evidenciado até o momento, as pessoas jurídicas de direito privado que se revestem de fins não econômicos – admitidas dentro do Princípio da Liberdade Associativa – em atenção a sua natureza jurídica *sui generis*, pressupõem a assunção de uma responsabilidade civil mais branda, em especial análise à afetação patrimonial de seus associados e instituidores. Tal compreensão justifica-se na impossibilidade da percepção do resultado de exercício, uma vez que o faturamento da mesma não poderá significar lucro para seus componentes.

Porém, dentro desta mesma perspectiva da responsabilidade da pessoa jurídica perante terceiros, ainda evidencia-se a possibilidade de eventual responsabilidade tributária, quando da ocorrência de fatos geradores do tributo. Evidentemente que, pela atuação da entidade de fins não econômicos em cumprimento aos objetivos sociais aos quais ela tenha sido constituída, poderá exsurgir esta modalidade obrigacional.

Neste sentido, para a compreensão das nuances que perfazem a obrigação de tributar, bem como a análise da possibilidade de incidência da mesma, com enfoque à natureza jurídica assumida, este capítulo tem por escopo caracterizar a responsabilidade tributária em aplicação às entidades de fins não econômicos, além de identificar as imunidades dos templos de qualquer culto e entidades sem fins lucrativos.

### 3.1 Obrigações pelo fato gerador dos tributos e responsabilidade tributária

A instituição de um Estado constitucional, enquanto “organização jurídico-política por excelência das sociedades civilizadas” (SOARES, 2004, p. 79), é a instrumentalização da vontade pela forma coletiva, reunida para legitimar um poder. Em um singelo esboço comparativo, pode-se compreender o Estado, assim como as pessoas jurídicas objeto do estudo, como entes fictos que compartilham da constituição e manifestação da vontade coletiva. Se por um lado as pessoas jurídicas de direito privado originam-se por meio de seus atos constitutivos (sejam eles, estatutos, contratos sociais, etc.), de igual forma a institucionalização do Estado constitucional dá-se por meio da edição de seu regimento maior, nomeadamente, da sua Constituição.

A Constituição é o instrumento jurídico que transcreve normas e princípios que, conforme disciplina o professor Jorge Miranda (2011), regem o próprio Estado, em ambas as esferas de comunidade e de poder. Das suas normas se extrai o que se qualifica como contexto jurídico da comunidade política em que se congregam os indivíduos em face do Estado-poder instituído. Logo, é cediço para compreensão do poder do Estado que, “Numa primeira noção, *Estado constitucional* significa Estado assente numa Constituição fundadora e reguladora tanto de toda a sua organização como da relação com os cidadãos e tendente à limitação do poder” (MIRANDA, 2011, p. 95, grifos do autor).

E é justamente por meio da Constituição Federal, que no direito brasileiro encontra-se consubstanciado e, para tanto, limitado, o poder de tributar, conforme se observa:

O poder de tributar, moderadamente, é campo predileto do labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos (COÊLHO, 2002, p. 37).

Da leitura do texto constitucional, se extrai pelo disposto no seu artigo 145 que a União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir tributos em

ordem de imposto, taxas ou contribuições de melhorias. Assegura-se por meio do dispositivo, o exercício do poder de tributação pelo Estado. Verifica-se ainda, em atenção às pessoas políticas que podem exercer o pretense poder de tributação, que a instituição do tributo reparte-se em entes diversos. Logo, a Constituição consolida originariamente o poder de tributar, repartindo o mesmo entre os entes políticos<sup>6</sup> de modo que das “suas respectivas parcelas de competência, as exercendo, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem” (COELHO, 1988, p. 2).

A instituição de um Estado que se pauta na coletividade é justamente a finalidade de salvaguardar o bem comum. A atividade estatal desenvolve-se no sentido de tutelar as necessidades públicas, muitas de natureza essencial, como a segurança pública e a tutela jurisdicional, que não podem ser delegadas a terceiros em face da indisponibilidade do interesse público (HARADA, 2012). O exercício das finalidades sociais do estado é oneroso, e necessita de custeio que permita a eficácia e eficiência do mesmo. Justifica-se, portanto, a necessidade do recolhimento tributário, podendo ser qualificado enquanto contrapartida dos utentes e beneficiários do serviço público. O recolhimento do tributo é, em última análise, necessidade estatal. É a ação legítima do Estado em exercício da sua atividade financeira, e conforme disciplina Baleeiro apud Harada (2012, p. 4): “[...] consiste em obter, criar, gerir e despende o dinheiro indispensável às necessidades, cuja satisfação o Estado assumiu ou cometeu àqueloutras pessoas de direito público”.

Há que se observar que o Brasil institui um estado federado, admitido pela divisão axiomática entre estados membros que irão compor um todo e uno designado de União. Difere, contudo, o federalismo brasileiro do modelo originário estadunidense, ao passo que os seus estados federados gozam apenas de relativa autonomia em detrimento da União (MIRANDA, 2011). Tal expediente se demonstra, entre outros, por meio da impossibilidade de os estados membros legislarem em matéria de competência exclusiva da União (parágrafo único, do artigo 22 da Constituição Federal), assim como o ato de dirimir conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os demais Estados Federados, o Distrito Federal e

---

<sup>6</sup> Entes políticos são pessoas jurídicas de direito público interno, sendo, por excelência, a União, os Estados membros, o Distrito Federal e os Municípios (MEIRELLES, 2014).

os Municípios, ocorrer apenas por meio de lei complementar<sup>7</sup> (inciso I, do artigo 146 da Constituição Federal).

Sobre o tema, Carrazza (2011, p. 151) refere:

Portanto, a autonomia constitucional dos Estados-membros não é absoluta, mas relativa. A Constituição Federal, como já acenamos, limita a faculdade constituinte dos mesmos, mediante a repartição das competências entre a ordem jurídica parcial central (a União) e as ordens jurídicas parciais periféricas (os Estados federados). Os Estados federados devem, necessariamente, observar estas competências.

Destarte, no que diz respeito ao poder de tributar, admitindo que o mesmo seja exercido de maneira partilhada entre os diversos níveis de governo conforme já demonstrado, a tal delimitação de ordem denomina-se competência tributária (MACHADO, 2014). O que atribui a competência é a Constituição Federal, em reserva legislativa. Por meio das disposições contidas na Carta Magna está fixado o poder de tributar em distribuição aos entes políticos por ela admitidos na forma do seu artigo 145. Neste sentido:

O tema das competências legislativas, entre elas o da competência tributária, é, eminentemente, constitucional. Uma vez cristalizada a limitação do poder legiferante, pelo seu legítimo agente (o constituinte), a matéria se dá por pronta e acabada, carecendo de sentido sua reabertura em nível infraconstitucional (CARVALHO, 2009, p. 249).

Pela compreensão da Constituição enquanto meio de limitação ao poder estatal, extrai-se dos seus próprios termos a principal diretriz para a legitimação do poder de tributar, nomeadamente, o cumprimento ao Princípio da Legalidade. Por inteligência da disposição contida no artigo 150, I da Constituição Federal, apenas por intermédio da lei admite-se a criação e/ou a majoração do tributo, o que torna antijurídica qualquer ação praticada por ato infralegal que disponha sobre a matéria, seja mediante decreto, portaria, etc. (MACHADO, 2014).

Existe, entretanto, regime que excetua a aplicabilidade do Princípio da Legalidade, tal qual a possibilidade de alteração de alíquotas por ato do Poder Executivo, fulcro ao § 1º do artigo 153 da Constituição Federal. Ao passo que não se

---

<sup>7</sup> Lei Complementar é a normativa criada por iniciativa do poder legislativo federal, cuja matéria é temática específica da Constituição. Não apresenta, contudo, hierarquia superior às demais legislações ordinárias, porém necessita de quórum de aprovação mais qualificado em atenção ao objeto de sua matéria (MENDES, 2011).

propõe o estudo a realizar tal análise sobre o controle da legalidade, admitir-se-á o aludido princípio enquanto regra geral de um Estado que se submete ao primado da legalidade. Nesta senda, Coêlho (1988, p. 277), defende:

*O jus puniendi e o jus tributandi foram, antanho, absolutos. Hoje, todavia, se repete por toda parte: nullum tributum, nulla poena sine lege*<sup>8</sup>. Assim o que a consciência jurídica hodierna. Estado de Direito e legalidade na tributação são termos equivalentes. Onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Onde prevalecer o arbítrio tributário certamente inexistirá o Estado de Direito. E, pois, liberdade e segurança tampouco existirão.

A relação tributária, enquanto relação jurídica suportada pelo poder constitucional de tributar, exsurge da ocorrência de um fato típico que, conforme o que já fora depreendido até aqui, necessita de prévia cominação legal. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/66) – legislação que fora recepcionada pela Constituição Federal de 1988, dentro do que dispunha o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos termos do § 5º do seu artigo 34 – é o texto legal que conhece do conceito de aplicação do fato abstrato ao caso concreto, denominado por si de “fato gerador”, ao dispor nos termos de seu artigo 114 que: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

No entanto, é grande o número de doutrinadores, quais sejam, Harada (2012), Melo (2012), Machado (2014) e, em especial, Carvalho (2009), que atacam em peso a conceituação da qual se depreende a obrigação tributária, dada enquanto fato gerador do tributo. Suas críticas não se dão pela significação ou mesmo pela inteligência da norma, mas sim pela aplicação da terminologia do “fato gerador”, a qual defendem ser dotada de ambiguidade e eivada de impropriedade técnica. Para Carvalho (2009, p. 276), a um só tempo a expressão pode significar a previsão legal do fato, “[...] elaboração tipicamente abstrata, que se situa no âmbito das idéias, no altiplano das construções normativas gerais e abstratas”; ou ainda o fato jurídico em espécie, “[...] enquanto enunciados denotativos que ocupam a posição sintática de antecedente das normas individuais e concretas”. Circunscrevendo-se neste mesmo tema, pontifica Harada (2012, p. 508, grifos do autor), que a expressão “[...] *fato*

---

<sup>8</sup> Brocado latino que significa “não há tributo sem lei anterior que o defina” (tradução nossa).

*gerador* pode ser entendida em dois planos: no plano abstrato da norma descritiva do ato ou do fato e no plano da concretização daquele ato ou fato descritos”.

Amaro (2014, p. 288, grifos do autor), no entanto, ainda que aborde tal problemática, é mais pragmático ao abstrair a questão com a clareza e a objetividade, desprovida do excesso de zelo, tal qual lhe é peculiar:

Afinal, não vemos inconveniente sério no emprego ambivalente da expressão “fato gerador” (para designar tanto a descrição legal hipotética quanto o acontecimento concreto que lhe corresponda). Crime, no direito penal, também designa a previsão da lei e o acontecimento que costuma ser relatado no noticiário policial, e essa circunstância não tem impedido o progresso da ciência penal. Cremos também que não se tenha pensando, no direito privado, em proscrever a referência, na norma legal abstrata, a *atos* ou *atos* jurídicos, a pretexto de que, enquanto alguém não atuasse concretamente, ou enquanto não ocorresse tal ou qual fato concreto, seria imperioso restringir o discurso legal à expressão de *hipóteses* jurídicas.

Como meio alternativo ao problema semântico apresentado pela doutrina, concordam os autores em empregar o termo “hipóteses de incidência”, uma vez que este traria mais clareza ao tratar da condição abstrata que se pretende transmitir pela dicção da lei, e não ao acoplamento do termo *in casu* – quando da correspondência ao acontecimento concreto à obrigação tributária – dada pelo “fato gerador” (AMARO, 2014; CARVALHO, 2009).

Certo é que pela ocorrência da denominada hipótese de incidência, uma vez devidamente constituído o fato gerador do tributo, dela decorrem dois deveres de naturezas obrigacionais distintas, as de natureza principal (artigo 114, do Código Tributário Nacional, já referido acima) e as de natureza acessória (artigo 115<sup>9</sup>, do Código Tributário Nacional). Para esta compreende-se tudo aquilo que não deriva propriamente da obrigação principal, e que pode estar definido por qualquer instrumento hábil normativo, e não somente em virtude da lei, tal qual a emissão de notas fiscais, ou ainda a manutenção de uma escrituração contábil (MACHADO, 2014). Já para aquela, qualifica-se a subsunção do fato à norma, pela qual decorre propriamente o dever de tributar. É o vínculo abstrato que une o polo ativo (pessoa jurídica de direito público com condições de constituir o crédito tributário) ao polo passivo (pessoa obrigada ao cumprimento da obrigação). Deve necessariamente

---

<sup>9</sup> Prescreve a base legal referida: “Artigo 115: Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”.

estar consubstanciada em lei, e não em outro meio de legislação (CARVALHO, 2009).

Infere-se aqui, que todas as pessoas, jurídicas ou físicas, estarão sujeitas à satisfação de crédito tributário lançado e que seja decorrente da execução do fato gerador de um tributo. A própria norma tributária, conforme aduz Melo (2012), procura estabelecer os vínculos entre pessoas a fim de compeli-las a pagarem dinheiro ao erário na ocasião do enquadramento da hipótese de incidência, e que se encontra previamente cominada na legislação. Este fato gerador, para tanto, qualifica-se como a materialidade da obrigação de tributar. É cediço, portanto, que ainda que a pessoa jurídica atue desprovida de finalidades econômicas, esta pode assumir uma ação ou posição de forma a desencadear tal efeito obrigacional.

Uma vez consubstanciada a obrigação de tributar pela ocorrência ou incidência das hipóteses previamente cominadas pelo fato gerador, exsurge a responsabilidade tributária, enquanto modalidade obrigacional. Difere, contudo, tal instituto em matéria tributária da clássica conceituação que toma o tema em ordem civil. A relação jurídica pelo dever de prestar o tributo foge da ideia de responsabilidade enquanto sanção pelo descumprimento do dever, ou seja, a sujeição pelo não adimplemento (MACHADO, 2014). Não se observa na espécie da obrigação tributária a manifestação de vontade dos particulares, o que é a essência da obrigação civil, já que naquela a ocorrência se dá tão somente *ex lege*. Para o direito tributário, a responsabilidade é relação jurídica oriunda pelo acometimento do fato previsto em lei, não necessariamente punitivo, cuja “[...] hipótese normativa está ligada à consequência pelo elo da imputação deôntica, fixado ao talante político, no tempo da elaboração da lei” (CARVALHO, 2009, p. 320).

O cotejo tributário da obrigação é difuso, e alcança significação em duplo sentido, amplo e estrito. Sobre o tema, dispõe Machado (2014, p. 154, grifos do autor):

Em sentido amplo, é a *submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária*. Esta responsabilidade vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.

*Em sentido estrito, é a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do fisco de exigir a prestação respectiva.*

O Código Tributário Nacional quando qualifica o sujeito passivo obrigado ao cumprimento da norma, nos termos do seu artigo 121, divide este em duas posições distintas. A de *contribuinte* (pelo inciso I do artigo e diploma supra), e a de *responsável* (pelo inciso II do artigo e diploma supra). Visualiza-se aqui o alcance da responsabilidade em sentido amplo e estrito, respectivamente. O contribuinte é por excelência o devedor da obrigação tributária, caracterizado pela autoria do fato tipificado pela lei, já o responsável é aquele cuja obrigação decorra de expressa previsão legal, sem ocupar a condição de contribuinte (HARADA, 2012).

Tal compreensão revela-se de grande importância quando da atribuição da responsabilidade tributária, já que o deslocamento ou mesmo a expansão do polo passivo não poderia ocorrer ao alvedrio do fisco, sendo necessário que o mesmo cinja-se à norma. Logo, em inteligência sistemática, o artigo 128 do Código Tributário Nacional, em complementação ao delinear sobre o alcance da responsabilidade tributária, dispõe que:

*Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

Por efeito, esta múltipla possibilidade de sujeição passiva à satisfação do crédito tributário, alarga a expectativa de imputação da própria responsabilidade tributária. O poder legiferante à época da edição do Código Tributário Nacional determinou duas modalidades que, indiretamente, gravam o polo passivo da relação, quais sejam, a *transferência* e a *substituição*. Dispõe Harada (2012) que para esta define-se a responsabilidade antes mesmo da ocorrência da hipótese de incidência, já para aquela, a responsabilidade passiva delineia-se a partir do cometimento do fato gerador. Continua o autor, circunscrevendo-se neste tema:



Razões de ordem prática na arrecadação tributária fizeram com que o Direito Tributário introduzisse expedientes vários em prol da comodidade administrativa, entre eles, a transferência da responsabilidade pelo crédito tributário do sujeito passivo natural para um terceiro, e a substituição tributária por meio de expressa previsão legal (HARADA, 2012, p. 515).

Em se tratando o objeto do estudo a responsabilidade tributária das pessoas jurídicas de fins não econômicos, e admitindo uma atuação desprovida da persecução do lucro, analisar-se-á adiante o cumprimento das finalidades sociais puramente enquadrado na espécie jurídica admitida. Ou seja, a organização religiosa apenas enquanto manifestação de fé ou manutenção de templo/culto; a associação tão somente enquanto agremiação de pessoas; a fundação pela dotação do acervo patrimonial constituído a um fim social. Mesmo que a estas pessoas jurídicas de direito privado seja permitido o exercício mercantil ou mesmo de circulação de produtos e serviços enquanto ação com fito arrecadatório, conforme já demonstrado – impossibilitado, contudo, de auferir capital aos instituidores – não se propõe a prestar análise sobre a incidência da responsabilidade tributária por estas modalidades de ação.

Logo, em atenção à conceituação da obrigação tributária em sentido estrito, quando da ocorrência do fato gerador por ação da pessoa jurídica de fins não econômicos, além da responsabilidade própria de contribuinte, ainda poderia haver a incidência da responsabilização à terceiro, qualificado enquanto responsável tributário. Dificilmente pelo estrito cumprimento das finalidades sociais que compreendem as espécies de pessoas jurídicas estudadas poderia se caracterizar a hipótese de substituição tributária<sup>10</sup> razão pela qual se detém o maior cuidado para a obrigação em sentido estrito diversa, nomeadamente a do responsável tributário.

Este instituto que amplia a sujeição obrigacional do polo passivo da relação tributária em afetação à terceiros, encontra-se positivado no Seção III, do Capítulo V do Código Tributário Nacional. Duas possibilidades se extraem da leitura do dispositivo supracitado. A uma, a previsão constante pelo artigo 134 (grifos nossos):

---

<sup>10</sup> A substituição tributária opera pelo pagamento do tributo antes da efetiva ocorrência do fato gerador, por questões de ordem prática e fiscalizatória autorizadas por lei. É por excelência aplicada quando da incidência de tributos polifásicos, tal qual, entre outros, o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (HARADA, 2012).

Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

*VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.*

A duas, pelo disposto no artigo 135 seguinte (grifos nossos):

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

*III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.*

Pela primeira preposição (do artigo 134) verifica-se da leitura do inciso VII, que em razão da liquidação da sociedade de pessoas poderia haver a dilatação da responsabilidade para a afetação ao responsável tributário na figura do sócio. O *caput* do artigo em comento é dotado de imprecisão técnica quando referencia que apenas pela ocasião da *impossibilidade* da exigência do tributo do contribuinte (devedor principal), poderia haver a *responsabilidade solidária* dos sócios da pessoa jurídica nos atos em que tenham intervindo ou mesmo pelas omissões que tenham cometido.

Ora, pela exegese que facilmente se aplica à leitura do dispositivo legal, evidencia-se que a um só tempo se opõe a obrigação ao sócio responsável apenas e exclusivamente se impossibilitado de adimplir a obrigação o devedor principal (leia-se aqui, a pessoa jurídica), mas que aquele responderia solidariamente com este. A responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem, logo, se necessariamente há que se exaurirem as possibilidades de responsabilização do contribuinte para tão somente se afetar o terceiro responsável, trata-se de obrigação subsidiária (HARADA, 2012). Complementa a discussão, Melo (2012, p. 297):

A responsabilidade contida neste tópico não decorre tranquilamente de mera solidariedade, como se poderia supor da leitura do preceito, uma vez que a própria expressão “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal” não conduz a esse raciocínio. A contrário senso, sendo possível exigir o tributo do contribuinte, não haverá que se cogitar a figura do responsável. Claramente se percebe não se tratar de solidariedade, como é o caso de a lei, no próprio texto, eleger o terceiro como devedor do tributo, na mesma posição do contribuinte.

Ainda, poderia ser questionada a significação do termo empregado “sociedade de pessoas”. A edição do Código Tributário Nacional data de 25 de outubro de 1966. O atual contexto jurídico do direito societário, empresarial e mesmo civil difere daquele vigente à época de sua promulgação. Não há definição legal para o tema, cabendo à doutrina disciplinar o entendimento da matéria. Importante proceder com a digressão para a completude da compreensão da norma. Qualificam os doutrinadores ser a pessoa jurídica constituída em atenção ao caráter pessoal do sócio, o qual prepondera perante o capital. O *affectio societatis* pauta-se na figura daquele que integra a sociedade, e não propriamente no aporte e na impessoalidade representada pelo capital social (REQUIÃO, 2007). Sobre o tipo jurídico da sociedade de pessoas, leciona Ávila (2006, p. 244) ser “[...] sociedades, em desuso, são a sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita simples, sociedade de capital e indústria e a sociedade em conta de participação”.

Por sua vez, a segunda preposição (do artigo 135), nos termos do inciso III, estabelece que os representantes legais das pessoas jurídicas de direito privado, serão pessoalmente responsabilizados pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração aos dispositivos legais ou mesmo aos atos constitutivos. Verifica-se que o legislador não diferenciou a modalidade da pessoa jurídica como o fez no dispositivo anterior. Todo representante legal de pessoa jurídica de direito privado – incluindo aqui as objeto da pesquisa – poderá enquadrar-se enquanto responsável tributário.

Melo (2012) afirma serem necessários dois elementos à caracterização de tal responsabilidade. Um *elemento pessoal*, que diz respeito àquele que comete o ilícito qualificado, com múnus representativo; e um *elemento fático*, atinente ao caráter volitivo expresso com dolo em que fique evidente o descumprimento legal ou mesmo estatutário. Continua o autor, defendendo que tal incidência da norma atua com o efeito de relativizar o Princípio da Autonomia Patrimonial, já relatado alhures, mas

que requer essencial parcimônia para ensejar tal obrigação ao responsável tributário. Nesta senda:

É evidente que não basta o mero descumprimento de uma obrigação, ou inadimplemento a um dever (trabalhista, comercial ou fiscal), até mesmo compreensível devido às gestões e dificuldades empresariais. [...] A teoria em causa não tem por irredutível escopo anular a personalidade da sociedade de forma total, mas somente desconstituir a figura societária no que concerne às pessoas que a integram, mediante declaração de ineficácia para efeitos determinados e precisos (MELO, 2012, p. 300).

O presente assunto será mais bem enfrentado adiante, sobretudo no que tange a eventual incidência em pesar das pessoas jurídicas de fins não econômicos, com reflexos de afetação patrimonial a seus associados e instituidores. Cumpre, ao momento, evidenciar a possibilidade da transmutação da obrigação tributária da figura do contribuinte ao responsável pelo tributo.

### **3.2 Imunidade dos templos de qualquer culto e das instituições sem fins lucrativos**

O ideário constitucional, conforme já exposto, se desenha de forma legitimadora e, ao mesmo tempo, limitante ao poder do Estado. Dentre os princípios jurídicos fundamentais que se demonstram expressos pela Constituição – e que balizam todo o conhecimento do direito positivo –, é de importante compreensão a dimensão *negativa* do próprio direito. A limitação do poder estatal é a razão-ser do Estado Democrático de Direito, o qual se circunscreve pela norma em caráter tanto permissivo, quanto proibitório, já que “proibir o excesso não é só proibir o arbítrio; é impor positivamente, a *exigibilidade*, a *adequação* e *proporcionalidade* dos actos dos poderes públicos em relação aos fins que ele prossegue” (CANOTILHO, 1993, p. 171, grifos do autor).

Dentro da matéria da competência tributária, assegura-se o poder de tributação do Estado, a ser exercido pelas respectivas pessoas políticas cuja atribuição é outorgada pela Constituição. Ela própria delineia o alcance do tema, já que “a competência tributária se traduz numa autorização ou legitimação para a

criação e tributos (aspecto positivo) e num limite para fazê-lo (aspecto negativo)” (CARRAZZA, 2011, p. 771, grifos do autor).

Para tanto, a Constituição Federal consolida o instituto da imunidade enquanto limitação da competência tributária, e reserva à lei complementar a prerrogativa de regular os seus termos, fulcro ao seu artigo 146, inciso II. Não se confunde, neste contexto, o sentido da *imunidade* com a benesse da *isenção*. A limitação ao poder de tributar somente se expressa de uma forma eminentemente constitucional, qual seja, dentro da imposição imunizante que abarca situações das quais – longe do enquadramento dado pela Carta Magna – poderia se configurar a hipótese de incidência do tributo (COÊLHO, 2002). Sobre o tema, esclarece Carvalho (2009, p. 205):

O preceito de imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios de hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo [...].

Depreende-se deste cotejo que a imunidade é, por excelência, a limitação ao poder de tributação, eis que prevista no campo discursivo da própria Constituição. A condição da imunização antecede o alcance da norma tributária, ao passo que pela isenção apenas se reduz o mesmo, a ser determinado por um meio legislativo hábil. É o que Coêlho (2002) aponta como o conceito *prius* ao exercício da competência tributária (tomado enquanto imunidade) em detrimento do caráter *posterius* (tido enquanto isenção concedida).

Da leitura do Texto Constitucional, percebe-se que nem todas as associações ou entidades de fins não econômicos estão abrangidas pela hipótese de exclusão de competência criada pelo constituinte, qual seja, a imunidade. No entanto, isso não significaria dizer que elas são tributadas de igual forma que as pessoas jurídicas que visam lucros. De modo a beneficiá-las, a legislação infraconstitucional prevê o instituto da isenção para as entidades que não atuam por este intento lucrativo. É o caso das instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os

coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, conforme dispõe o artigo 15 da Lei nº. 9.532/97.

A referida isenção aplica-se ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Entretanto, não estão abrangidos pela isenção do IRPJ os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, bem como os juros de capital distribuídos.

Contudo, por este liame, não se pretende neste trabalho aprofundar a análise da isenção, uma vez que esta não conota propriamente a imposição negativa de direito. Ela, a seu turno, ainda que restrinja o alcance da norma tributária, não compartilha de igual fundamentação, justamente pela sua disposição ao alvedrio do poder legiferante infraconstitucional (CARVALHO, 2009). De toda a sorte, não é posição unívoca na doutrina, conforme se observa:

Ademais, a Constituição abre campo para a atuação de outros tipos normativos (lei complementar, resoluções do Senado, convênios), que, em certas situações, também balizam o poder do legislador tributário na criação ou modificação de tributos, *o que significa que os limites da competência tributária não se resumem aos que estão definidos no texto constitucional* (AMARO, 2014, p. 128, grifos nossos).

Para a qualificação da imunidade tal como caracterizada, e em especial análise às pessoas jurídicas objeto do estudo, prescreve o texto constitucional:

Artigo 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

[...]

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

[...]

§ 4º As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

[...]

Da leitura dos dispositivos colacionados, faz-se necessário expandir algumas asserções, especialmente em razão das definições trazidas à luz pela doutrina, em complementação à significação dos termos empregados.

O templo de qualquer culto, referido à alínea *b*, é imune à competência tributária exercida por qualquer um dos entes políticos. Entende em peso a doutrina, Coêlho (2002); Carrazza (2011); Machado (2014); e, Melo (2012), não se tratar o aludido templo exclusivamente enquanto local para a profissão da fé. Tudo o que for necessário para se desprender o exercício da religião estará sob o pálio imunizador da dicção constitucional, tal como um veículo automotor porventura utilizado em razão da difusão da crença, ou mesmo por se tratar de missão itinerante. Há, contudo, que se observar que a prática ou a ainda a manutenção do ato preencha o intento do ente revestido pela natureza jurídica de organização religiosa. Sobre o tema, aduz Baleeiro (1998, p. 311, grifos do autor):

O “templo de qualquer culto” não é apenas a materialidade do edifício, que o estaria sujeito ao imposto predial do Município, ou o de transmissão *inter vivos*, se não existisse a franquia inserta na Lei Máxima. Um edifício só é templo se o completam as instalações ou pertenças adequadas àquele fim, ou se o utilizam efetivamente no culto ou prática religiosa.

A norma imunizante, dada pela alínea *c*, se estende ainda aos partidos políticos, fundações eventualmente instituídas por estes, entidades sindicais<sup>11</sup> – apenas enquanto que de classe trabalhadora – e instituições de educação e assistência social, estas últimas de fins não lucrativos. O excerto da norma é autoexplicativo, a não ser talvez pelo sentido da denominada “instituição”. Cuida de concluir no contexto, Paes (2010, p. 763), enquanto instituição de educação:

As instituições de educação são todas aquelas pessoas jurídicas de direito privado, associação civis, fundações, serviços sociais e escolas comunitárias ou confessionais dedicadas ao aprendizado, ao ensino e à pesquisa, tanto no ensino fundamental e médio, quanto, como no ensino superior e universitário [...].

E o faz também ao conceito de instituição de assistência social:

<sup>11</sup> A entidade sindical não perfaz uma espécie de pessoa jurídica de direito privado. Ela se reveste sob a forma de associação, cujo funcionamento seja reconhecido pelo Ministério do Trabalho e Emprego, registrada naquele órgão, forte à Portaria MTE nº. 186/08 (PAES, 2010).

As instituições de assistência social são aquelas pessoas jurídicas de direito privado, associações civis, fundações e serviços sociais dedicadas à previdência, saúde e assistências social, sendo certo, ainda, para clarear o significado do campo de assistência social que a própria Constituição define, no seu art. 6º, que a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados são direitos sociais (PAES, 2010, p. 764).

Ainda sobre a alínea c do artigo em comento, *in fine* determina que sejam atendidos os requisitos em lei para caracterizar a entidade enquanto destinatária da norma imunizante, requisitos estes que se encontram consubstanciados pelos ditames do artigo 14 e incisos do Código Tributário Nacional. É ele que subordina – por interpretação sistemática – o enquadramento ao cumprimento das seguintes condições por parte da pessoa jurídica: não distribuir parcela do patrimônio ou renda auferida; aplicar integralmente no país os recursos para manutenção dos seus objetivos institucionais; e manter escrituração contábil de suas receitas e despesas apuradas.

Poderia se perquirir o cabimento de regulamentação da matéria por disposições contidas no Código Tributário Nacional, editado enquanto lei ordinária. Conforme já evidenciado anteriormente, somente socorre à lei complementar, em reserva de matéria, dispor e regulamentar a limitação constitucional ao poder de tributar. Esclarece, entretanto, Derzi *in* Baleeiro (1998, p. 316):

À luz da Constituição de 1988, não resta dúvida de que somente lei complementar da União pode cumprir os ditames do art. 150, VI, c, por força do que estabelece o art. 146, II [...]. Não se deve sustentar mais a tese de que lei ordinária possa cumprir o papel de regulamentar as imunidades, porque: a Constituição em vigor é expressa ao exigir a edição de lei complementar no seu art. 146, supra citado; a imunidade não pode ser regulamentada por lei ordinária da pessoa estatal competente para tributar, uma vez que os interesses arrecadatários de tais entes levariam à frustração da própria imunidade. Hoje o art. 14 do Código Tributário Nacional, unanimemente reconhecido pela doutrina e pela jurisprudência como lei complementar no sentido “material”, supra tal função dispondo sobre os requisitos exigidos na Constituição.

Finalmente, o § 4º do artigo 150 da Constituição estende a imunidade da competência tributária ao patrimônio, a renda e aos serviços, desde que relacionados com as finalidades sociais das entidades a quem se destina a norma imunizatória. É amplo o entendimento dado pela jurisprudência no sentido de que ainda que se transcenda a atividade arrecadatória para além das finalidades sociais da pessoa jurídica – desde que aproveitados os recursos coletados aos fins



propostos – há gozo da imunidade. Os arestos a seguir colacionados suportam a afirmativa do entendimento cristalizado:

Eventual renda obtida pela instituição de assistência social mediante cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade, destinado ao custeio das atividades desta, está abrangida pela imunidade prevista no dispositivo sob destaque. (Recurso Extraordinário nº. 144.900, Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma. Relator Ministro Ilmar Galvão, julgamento 22 abr. 1997, DJ de 29 nov. 1997. BRASIL, 2010, p. 1.169 - 1.170).

A renda obtida pelo Sesc na prestação de serviços de diversão pública, mediante a venda de ingressos de cinema público em geral, e aproveitada em suas finalidades assistenciais, estando abrangida imunidade tributária prevista no art. 150, VI, c, da Carta República. (Agravo de Instrumento nº. 155.822 – Agravo Regimental, Supremo Tribunal Federal, 1ª Turma. Relator Ministro Ilmar Galvão, julgamento em 20 nov. 1994, DJ em 2 jun. 1995. BRASIL, 2010, p. 1.170).

É indissociável a análise da limitação constitucional ao poder de tributar para com as pessoas jurídicas de fins não econômicos, eis que detentoras por excelência da prerrogativa imunizante. Entretanto, não significa concluir impossibilidade de afetação patrimonial em absoluto aos seus associados e instituidores, o que será abordado no capítulo seguinte.

## **4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ASSOCIADOS E INSTITUIDORES DAS PESSOAS JURÍDICAS DE FINS NÃO ECONÔMICOS**

Pelo o que se depreende do estudo até o momento, a obrigação tributária se materializa pela ocorrência de um fato tipificado em lei, o qual se caracteriza como hipótese de incidência do dever de tributar. Da relação jurídica em tal matéria, se evidencia a modalidade obrigacional fiscal, e o Código Tributário Nacional é o diploma que circunscreve o alcance da executoriedade do tributo, em justa posição ao poder e a competência tributária constitucionalmente estabelecida.

Em continuidade ao desenvolvimento dos capítulos anteriores, em sede de complementação recíproca, analisar-se-á a responsabilidade tributária aplicada aos associados e instituidores das pessoas jurídicas de fins não econômicos, dada pela dilatação do polo passivo da obrigação, ou mesmo por outra forma de afetação patrimonial que se permita pela lei.

Neste sentido, uma vez devidamente caracterizada a natureza jurídica própria das entidades de fins não econômicos, e tendo compreendido os efeitos da responsabilidade social que estas assumem por seus atos constitutivos, propõe-se este capítulo a elucidar e examinar os reflexos das reformas legislativas trazidas sob o pálio da Lei Complementar 147/2014, especialmente no que tange à responsabilidade tributária.

#### 4.1 Alterações à luz da Lei Complementar 147/2014

A Lei Complementar 147, promulgada em data de 07 de agosto de 2014, fora oriunda do Projeto de Lei Complementar número 221/2012, de autoria do Deputado Federal de São Paulo, José Carlos Vaz de Lima, do Partido da Social Democracia Brasileira. A ementa de sua redação qualifica inúmeras disposições alteradoras às tratativas de demais legislações esparsas. No que toca especificamente ao objeto da pesquisa, o artigo 7º do diploma em comento versa os seguintes termos (grifos nossos):

A Lei nº 11.598, de 3 de dezembro de 2007, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 7º-A:

Art. 7º-A. O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo, *ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas*, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.

§ 1º A baixa referida no caput deste artigo não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados impostos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da simples falta de recolhimento ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários ou por seus titulares, sócios ou administradores.

§ 2º A solicitação de baixa na hipótese prevista no caput deste artigo *importa responsabilidade solidária dos titulares, dos sócios e dos administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores*.

Isto, pela dicção da norma. Contudo, difere a Ciência do Direito – enquanto objeto de pesquisa – do direito positivo em si. Por direito positivo se compreende todo o sistema de ideias e proposições jurídicas, dotados de validade, que regem o comportamento humano nas relações entre os sujeitos e objetos tutelados pelo prisma jurídico. Já a Ciência do Direito cuida das inter-relações que se originam pela compreensão do próprio direito positivo, é a manifestação descritiva da norma posta em análise (CARVALHO, 2009). Logo, faz-se necessário tecer algumas acepções de modo a garantir a efetiva compreensão sobre as disposições contidas no excerto relatado.

Primeiramente, infere-se que a inclusão do Artigo 7º-A e parágrafos à Lei 11.598/07, por disposição alteradora da Lei Complementar 147/2014, trouxe novel

tratamento à manutenção registral das pessoas jurídicas de direito privado. A Lei 11.598/07, por sua vez, instituiu a Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios – REDESIM. Tal legislação tem por intento representar um marco de desburocratização em sede de procedimentos e atos necessários ao assentamento e regularização das pessoas jurídicas no Brasil (SILVA, 2015). Uma vez que os órgãos que detêm as competências registrais das pessoas jurídicas de direito privado – Junta Comercial ou mesmo o Ofício de Registro Civil das Pessoas Jurídicas – são de vinculação ao poder estadual, pretende-se racionalizar o procedimento até então demandado, coibindo inclusive eventuais normativas antinômicas, uma vez que cada estado da federação estabelecia autonomamente os requisitos legais para o feito. Sobre o tema, Mamede (2013, p. 71) sintetiza o escopo legislativo:

A proposta central da Lei 11.598/07 é a articulação das competências dos órgãos membros, buscando, em conjunto, compatibilizar e integrar procedimentos de registro e de legalização de atividades negociais, de modo a evitar a duplicidade de exigências e garantir a linearidade do processo, da perspectiva do usuário.

Conforme já demonstrado anteriormente, para as pessoas jurídicas revestidas de fins não econômicos, a competência de registro dos seus atos constitutivos recai sobre o Ofício de Registro Civil das Pessoas Jurídicas, fulcro ao artigo 114 da Lei dos Registros Públicos. No estado do Rio Grande do Sul é o Provimento nº. 32/06 da Corregedoria Geral da Justiça, que institui a Consolidação Normativa Notarial e Registral. Este instrumento regula e disciplina o exercício da atividade extrajudicial. Dispunha o seu artigo 232 e incisos, prescrevendo conjuntamente a base legal correlata à exigência:

Para a averbação de alterações estatutárias ou contratuais, exigir-se-á requerimento do representante legal da associação, organização religiosa, sindicato, fundação ou sociedade simples, o qual deverá ser instruído com os documentos comprobatórios das alterações, cópia da ata ou alteração contratual, devidamente assinadas, e mais:

I – comprovação da condição de inscrito no CNPJ, obtida através da página da SRF na Internet [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br) (art. 19 da IN nº 200-SRF, de 13-09-02);

II – Certificado de Regularidade perante o FGTS, expedido pela Caixa Econômica Federal, obtido através da página da CEF na Internet [www.caixa.gov.br](http://www.caixa.gov.br) (art. 44, inc. V, do Decreto nº 99.684/90 e Circular CEF nº 229, de 21-11-01);

III – Certidão Negativa de Tributos Federais (art. 1º, inc. V, do Decreto-Lei nº 1.715/79), no endereço [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br); no caso de redução do capital e em outras hipóteses previstas em lei; IV – Certidão Negativa de

Inscrição de Dívida Ativa da União, expedida pela Procuradoria da Fazenda Nacional competente (art. 62 do Decreto-Lei nº 147, de 03-02-67), no endereço [www.pgfn.fazenda.gov.br](http://www.pgfn.fazenda.gov.br) (em todos os casos em que for exigida a Certidão Negativa de Tributos Federais);

V – Certidão Negativa de Débito do INSS, com finalidade específica para o ato (letras a e c do parágrafo único do art. 16 do Decreto nº 356/91 e letra d do inc. I do art. 47 da Lei nº 8.212/91) no endereço [www.mpas.gov.br](http://www.mpas.gov.br).

Infere-se aqui, que a comprovação da inexistência de débitos tributários, previdenciários ou ainda trabalhistas por parte da pessoa jurídica de fins não econômicos, era mister para a efetiva dissolução da entidade. Por efeito, a disposição alteradora contida pelos termos da Lei Complementar 147/2014 – expressa pela redação do caput do artigo 7º-A da Lei 11.598/07 – hodiernamente torna desnecessária a satisfação de eventuais débitos para a efetiva extinção da pessoa jurídica.

Cumpre ressaltar que, a prática consuetudinariamente utilizada pelo Poder Público, qual seja, às exigências das apresentações de Certidões Negativas de Débitos, há muito vinha sendo questionada pelos tribunais superiores, de tal modo que o excelso pretório, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 394-1, no relatório exarado pelo Ministro Joaquim Barbosa, qualificava tais expedientes enquanto “[...] *sanções políticas*, isto, é, de normas enviesadas a constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento do crédito tributário [...]” (BRASIL, ADIN 394-1/DF, 2008, texto digital, grifos do autor). Ou mesmo, detinha o entendimento da vinculação do registro ou arquivamento do ato constitutivo à inexistência de débitos tributários como sendo uma “[...] *obrigação constitucional ao sucesso financeiro e obrigação constitucional à submissão e concordância ao entendimento fiscal sobre a validade dos créditos tributários*” (texto digital, grifos do autor).

Neste contexto, complementa Siqueira (2014, p. 1.654):

É bem verdade que, na esfera do Registro Civil das Pessoas Jurídicas, pelo menos no Estado de São Paulo, tais certidões já vinham sendo dispensadas, genericamente, em razão de Parecer da Egrégia Corregedoria Geral da Justiça, bem como de várias decisões administrativas que o seguiram e que as consideravam como uma sanção política, impedindo o regular desempenho da atividade econômica [...].

De toda a sorte, uma vez vigente a inclusão do artigo 7º-A na Lei nº. 11.598/07, não há mais o que se falar em necessidade da comprovação da

inexistência de débitos tributários, já que a averbação da dissolução da pessoa jurídica de fins não econômicos prescindiria do exame da regularidade fiscal. Destaca-se que, a aludida dispensa, assim como a própria redação do artigo 7º-A, se repetem dos termos do artigo 9º da Lei Complementar 123/2006, publicada anteriormente. Contudo, a aplicabilidade da norma transcrita pela Lei Complementar 123/2006 era adstrita às pessoas jurídicas que tivessem enquadramento tributário enquanto micro ou pequenas empresas<sup>12</sup>. Novidade, para tanto, ocorrera pela edição da Lei Complementar 147/2014, a qual ampliou a prerrogativa a todas as pessoas jurídicas, sem distinção de espécie – compreendendo inclusive as de fins não econômicos. Neste contexto, Melo (2014, p. 192, grifos nossos) complementa o entendimento:

O intuito da LC 147/14 foi, claramente, facilitar o procedimento de baixa das empresas, desburocratizando o rito, dispensando a regularidade fiscal para a extinção da sociedade, seguindo assim, posicionamento pacífico do STF que proíbe sanções políticas com intuito de constranger o contribuinte ao pagamento de tributos. *Muito diferente era o procedimento de baixa de uma sociedade que não se enquadrasse como microempresa ou de pequeno porte.*

Resta consolidado o entendimento de que a extinção da pessoa jurídica poderá processar-se ainda que existentes débitos tributários, em justa compreensão ao desígnio legiferante de mitigação burocrática consubstanciado à Lei 11.598/07. Entretanto, a redação constante ao § 2º do seu artigo 7º-A, pôs em cheque a pretensão de o dispositivo se tornar um efetivo catalisador à regularização da situação jurídica da entidade, uma vez que impõe responsabilidade solidária ao administrador pelo débito tributário preexistente ao momento, ou posteriormente apurado, da dissolução da pessoa jurídica.

Tal disposição serve ao propósito de ampliação de sujeição ao polo passivo da relação tributária, dado pela forma do artigo 121, II, do Código Tributário Nacional, o qual dispõe sobre os efeitos da obrigação que se outorga ao responsável pelo tributo (MELO, 2014). Não se entende, no caso, o administrador da

---

<sup>12</sup> Prescreve o artigo 3º da Lei Complementar 123/06, que se considera microempresa a sociedade, simples ou empresarial, além da empresa individual de responsabilidade limitada e do empresário individual, que aufera receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e empresa de pequeno porte, considera-se a que aufera receita bruta anual superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

pessoa jurídica propriamente como *contribuinte*, já que a relação se caracteriza pela disposição expressa da lei – nomeadamente pela inovação da Lei Complementar 147/2014 –, e não por ação deste que se qualifique enquanto hipótese de incidência do fato gerador. Ainda, conforme já qualificado alhures, a condição de *responsável tributário* expressa pelos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional não configuraria, pois, responsabilidade solidária, como sugere a dicção dos dispositivos, mas sim responsabilidade subsidiária, por simples exegese que se aplica à leitura dos mesmos.

#### **4.2 Solidariedade obrigacional, responsável tributário ou desconsideração da pessoa jurídica**

Uma das razões de ser da pessoa jurídica, conforme pontifica Coelho (2014), e já expresso anteriormente, é o Princípio da Autonomia Patrimonial, o que significa dizer que quando personificada a sociedade, os sócios e instituidores separam seu patrimônio daquilo que compõe o da entidade, fazendo com que esses não respondam pelas obrigações desta. Sobre o tema, assevera Miranda (1999, p. 353), que “ser pessoa é ser capaz de direitos e deveres. Ser pessoa jurídica é ser capaz de direitos e deveres, separadamente; isto é, distinguidos o seu patrimônio e os patrimônios dos que a compõe, ou dirigem”.

Quando se utiliza do instituto de uma solidariedade obrigacional impositiva, compreende-se que tal autonomia patrimonial ficará relativizada, fazendo com que as figuras dos associados, sócios ou instituidores sejam alcançadas para a finalidade de responsabilização, sem benefício de ordem. Para tanto, em uma situação de satisfação de crédito tributário devido por pessoa jurídica, havendo a responsabilidade solidária ao responsável tributário, há que se imaginar que o ente político credor poderá demandar o pagamento tanto da entidade, quanto da figura dos associados, sócios ou instituidores (COELHO, 2014).

Quis o legislador, ao atribuir a amplitude expressa pela forma do artigo 124, II<sup>13</sup> do Código Tributário Nacional, não circunscrever o alcance da responsabilidade tributária ao mero contribuinte, facultando para tanto, que se demandasse por conveniência administrativa à satisfação do crédito tributário – em sujeição dada pela dilatação do polo passivo –, múltiplos sujeitos (HARADA, 2012). Compreender-se-ia legítima, *de per si*, a obrigação solidária delineada por outra lei, que não apenas as modalidades estabelecidas pelo próprio Código. Das formas contidas no diploma em comento, nomeadamente pelos artigos 134 e 135, se expressam modos de caracterização do responsável pelo tributo que necessitariam, para efetivo alcance do administrador ou instituidor da pessoa jurídica, de que os mesmos tivessem agido em omissão ou intervenção, ou mesmo com excesso de poderes ou desrespeito a preceito estatutário, respectivamente (MELO, 2012; HARADA, 2012).

O Superior Tribunal de Justiça já havia consolidado entendimento no ano de 2010, manifesto pela edição da Súmula nº. 430, de que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera[ria], por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Não se trata o contexto, entretanto, de responsabilidade solidária pela mera extinção da pessoa jurídica em subsistência à débitos tributários, como poderia se supor pela forma originada da inclusão do artigo 7º-A à Lei 11.598/07. A disposição pretoriana acima é anterior à edição da legislação referida, realizada sob o pálio da Lei Complementar 147, promulgada em 2014. Em aparente incongruência, evidencia-se a problemática central da pesquisa, de modo a buscar determinar quem seria o responsável e qual o alcance da responsabilidade pelos débitos tributários decorridos de fatos geradores do tributo, tomados ao momento da dissolução da pessoa jurídica. Não se considerará, e é necessário fazer o recorte, o entendimento cristalizado na forma da Súmula nº. 435<sup>14</sup> do Superior Tribunal de Justiça, por não cuidar o objeto do estudo de pessoas jurídicas de natureza empresarial.

Para tanto, em se tratando de pretensão legítima – e restando devidamente amparada por lei –, não se pode imputar à dissolução da pessoa jurídica

---

<sup>13</sup> Prescreve a base legal relatada: “São solidariamente obrigadas: as pessoas designadas por lei”.

<sup>14</sup> “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”, conforme Súmula 435, 2010, do STJ.



tributariamente inadimplente, que necessariamente tal ato denote infração à dispositivo legal, caracterize ato omissivo, ou mesmo posição volitiva tomada em excesso de poderes ou contrária aos atos constitutivos. Logo, não há suporte fático para dilatação do polo passivo da obrigação para a sujeição do responsável pelo tributo na forma estabelecida pelo Código Tributário Nacional.

De igual forma, o simples ato da dissolução da entidade, atualmente facultado de se fazer em coexistência com débitos tributários, não deveria significar por si só abuso de personalidade jurídica, desvio de finalidade ou ainda caracterização de confusão patrimonial, de modo a ensejar o trespasse da autonomia patrimonial pela forma da desconsideração da personalidade jurídica, estabelecida no artigo 50 do Código Civil. Sobre o propósito do instituto, elucida Tomazette (2008, p. 227):

A desconsideração é, pois, a forma de adequar a pessoa jurídica aos fins para os quais ela foi criada, vale dizer, é a forma de limitar e coibir o uso indevido deste privilégio que é a pessoa jurídica; vale dizer, é uma forma de reconhecer a relatividade da personalidade jurídica das sociedades. [...] Este privilégio só se justifica quando a pessoa jurídica é usada adequadamente, o desvio da função faz com que deixe de existir a razão para a separação patrimonial. [...] Desvirtuada a utilização da pessoa jurídica, nada mais eficaz do que retirar os privilégios que a lei assegura, isto é, descartar a autonomia patrimonial no caso concreto, esquecer a separação entre sociedade e sócio.

De todo o modo, não é pacífico na doutrina a possibilidade de que se execute em relação à matéria tributária o ato de desconsideração da personalidade jurídica, e o entendimento é difuso. Dispõem Theodoro Júnior (2001) e Amaro (2014), que em estrito cumprimento ao princípio da legalidade, não haveria dispositivo legal que autorizasse o ato, e que a legislação tributária seria exaustiva ao determinar o alcance da responsabilidade. Continua Amaro (2014, p. 266 - 267, grifos do autor), circunscrevendo-se no contexto:

Nessa formulação teórica da doutrina da desconsideração, não vemos possibilidade de sua aplicação em nosso direito tributário. Nas diversas situações em que o legislador quer levar a responsabilidade tributária além dos limites da pessoa jurídica, ele descreve as demais pessoas vinculadas ao cumprimento da obrigação tributária. Trata-se, ademais, de preceito do próprio Código Tributário Nacional, que, na definição do responsável tributário, exige *norma expressa de lei* (arts. 121, parágrafo único, II, e 128), o que, aliás, representa decorrência do *princípio da legalidade*. Sem expressa disposição de lei, que eleja terceiro como responsável em dadas hipóteses descritas pelo legislador, não é lícito ao aplicador da lei ignorar (ou desconsiderar) o sujeito passivo legalmente definido e imputar a responsabilidade tributária à terceiro.

Diverge, no entanto, Tomazette (2008, p. 257), reforçando o entendimento de que a Autonomia Patrimonial não poderia significar uma blindagem em absoluto dos instituidores da pessoa jurídica, de modo que a desconsideração seria cabível, inclusive, em matéria tributária:

Não vemos a reserva legal, ou exigência de lei complementar para a definição do sujeito passivo como óbices à desconsideração. Como já ressaltado, a desconsideração é uma forma de conter os abusos da personalidade jurídica, para qualquer obrigação. Não se pode permitir o abuso deste importante instrumento, que é a personalidade jurídica. Assim, é certo que a desconsideração pode sim ser invocada no âmbito do direito tributário, para responsabilizar os sócios ou administradores pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica. Não se criam ou aumentam tributos na desconsideração, nem se definem contribuintes, o que se faz é evitar o abuso da personalidade jurídica.

Neste diapasão proposto, é cediço que a eventual possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica não se aplicaria quando da dissolução da entidade mesmo que em existência simultânea à débitos tributários. A extinção da pessoa jurídica seria um ato regular, tomado sob à égide do artigo 7º-A da Lei 11.598/07. Já, por sua vez, a responsabilidade solidária determinada pela forma do § 2º do artigo anterior, é modalidade de sujeição passiva ao responsável tributário, o que decorre de lei e não de relação pessoal do administrador pelo acometimento da regra-matriz de incidência do fato gerador do tributo (MELO, 2014).

Logo, a responsabilidade tributária imputada a terceiros pelos termos do Código Tributário Nacional, somente aplicar-se-ia às entidades de fins não econômicos desde que em ocorrência ao disposto no artigo 135 do diploma, já que não cuidariam, *in casu*, do tipo jurídico de *sociedade de pessoas*<sup>15</sup>, expresso pelo artigo 134. Para tanto, é imprescindível à sujeição passiva referida, que os atos praticados pelo administrador tenham ocorrido com excesso de poderes ou inobservância do ato constitutivo. Por consequência, não poderia se opor a responsabilidade pessoal se o exercício da gestão administrativa da entidade teria se dado em ato às praxes da representação legal, o que abarcaria inclusive a baixa do registro com inadimplência tributária, dada pela reforma legislativa da Lei Complementar 147/2014. Entretanto, a inovação contida nos termos do artigo 7º-A, §

---

<sup>15</sup> Em se tratando de pessoa jurídica com natureza de “sociedade de pessoas”, responderiam os sócios na impossibilidade de exigência do tributo pelo contribuinte em liquidação, fulcro ao artigo 134, VII do Código Tributário Nacional. Não se trata, no entanto, de espécie de pessoa jurídica de fins não econômicos.

2º da Lei 11.598/07, ao seu turno, dá-se no sentido de atribuir imotivadamente a responsabilidade solidária ao administrador pelos débitos supervenientes à dissolução da pessoa jurídica. Esse expediente caminha em antinomia ao entendimento da norma tributária, conforme já qualificado. Sobre esta problemática, Melo (2014, p. 194) sintetiza precisamente a dúvida que exsurge da interpretação sistemática do direito positivo, uma vez que “[...] o CTN exige a prática de ato com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos, enquanto a LC 123/06 e a LC 147/14 são silentes sobre o assunto”.

Em face do curto decurso de tempo dado entre a promulgação da Lei Complementar 147/2014 e a finalização do trabalho de conclusão, a questão ainda permanece de incipiente apreciação pelos tribunais superiores. Inclusive, a própria reforma que expandiu a possibilidade de dissolução em concorrência com débitos tributários genericamente a todas as pessoas jurídicas – além das enquadradas tributariamente como micro e pequenas empresas pela Lei Complementar 123/2006 –, sequer fora objeto de análise.

Porém, o Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento do Agravo em Recurso Extraordinário nº. 744532, de relatoria do Ministro Luiz Fux, manifestou convencimento em decisão monocrática de que a responsabilidade solidária, decorrente da extinção da pessoa jurídica com débitos tributários, deverá ser conciliada com a dicção do artigo 135 do Código Tributário Nacional. Dispôs o relator que a dissolução regular prevista às micro e pequenas empresas pela “forma do art. 9º da LC nº. 123/06, somente [faz] possível cogitar a responsabilidade dos seus sócios com base em o art. 135, III, CTN, não se enquadrando como tal o mero inadimplemento de obrigações tributárias” (BRASIL, ARE 744532/RS, 2013, texto digital).

Ainda, neste mesmo sentido, o Plenário do Supremo quando instado a julgar o Recurso Extraordinário nº. 562276, pelo voto da relatora, Ministra Ellen Gracie, em análise da responsabilidade do sócio em ato de dissolução irregular da sociedade, firmou entendimento de que não se confunde a regra-matriz da responsabilidade tributária com a previsão da norma extravagante, e que, para tanto, há que se observarem as disposições contidas no Código Tributário Nacional para a validade

da obrigação de terceiro. O aresto jurisprudencial a seguir colacionado demonstra a alegação:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. *O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.* A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. *A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Person, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.* 5. *O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade [...].* (Recurso Extraordinário nº. 562276/PR, Supremo Tribunal Federal, Tribunal Pleno, Relatora: Ministra Ellen Gracie. Julgado em: 03 nov. 2010, grifos nossos).

Pelas disposições pretorianas acima elencadas, evidencia-se que os débitos tributários das micro e pequenas empresas resultantes da dissolução da pessoa jurídica em coexistência com tributos não recolhidos, não poderá significar, em absoluto, responsabilidade solidária dos sócios. Ainda que cuide a pesquisa das pessoas jurídicas de fins não econômicos, a inovação da Lei Complementar 147/2014 apenas estendeu a possibilidade do feito às pessoas jurídicas em geral,

independentemente da natureza jurídica assumida, repetindo a norma e efeito da Lei Complementar 123/2006, como já elucidado. Portanto, é perfeitamente cabível que ao caso de enquadramento se aplique em analogia as disposições anteriores, já que a principiologia tributária e obrigacional é correlata.

Finalmente, a interpretação dada pela corte superior, em caráter teleológico, se direciona no sentido de que se aplicada a solidariedade obrigacional ao tributo, pela decorrência da extinção da pessoa jurídica, estaria se corrompendo o intento legislativo de simplificação e racionalização dos requisitos necessários à própria regularização da entidade, o que de fato é o desiderato precípua da Lei 11.598/07 pela instituição da REDESIM (MELO, 2014).

#### **4.3 Responsabilidade tributária pela alteração legislativa *versus* natureza jurídica assumida pelas entidades de fins não econômicos**

Retomando o estudo dos efeitos da responsabilidade tributária atinente especificamente às pessoas jurídicas de fins não econômicos, poderia ficar evidenciada incongruência dada pela aplicabilidade da alteração referida, apresentada pela Lei Complementar 147/2014. De um lado teríamos a figura de uma entidade que não fora constituída para prospectar o lucro, em termos de resultado econômico. Do outro lado, uma norma alteradora que imputa medida extremamente gravosa, em que pese a responsabilidade, à figura do associado ou instituidor que administre a pessoa jurídica.

Como visto, em se tratando a instituição de uma pessoa jurídica como a personificação fictícia de um ser, a quem se outorgam adjetivos em ordem de assunção de direitos e deveres, a lei disciplina espécies de responsabilidade próprias pelo tipo da natureza jurídica assumida (GONÇALVES, 2014). O Código Civil, a seu turno, determina na forma do seu artigo 46, que ao momento da inscrição da pessoa jurídica seja declarada, dentre outros requisitos, a responsabilidade assumida pela entidade. Pretende-se evidenciar se respondem os membros, ou não, subsidiariamente pelas obrigações sociais.

Não se deve compreender a dicção do diploma civil acima relatada, como absoluta a todas as pessoas jurídicas independentemente do tipo que elas se revestem. Existem naturezas jurídicas próprias a todas as modalidades admitidas pela lei em enquadramento ao modo de formação social, seja pela associação, pela sociedade simples, pela sociedade empresarial, pela cooperativa etc. A responsabilidade dos instituidores, a ser determinada pelo ato constitutivo da pessoa jurídica, é meio de classificação do próprio tipo jurídico assumido, inclusive para diferenciá-las umas das outras, já que podem ser classificadas as entidades pelo “[...] grau de responsabilização do sócio por obrigações da sociedade” (TOMAZETTE, 2008, p. 268).

Neste contexto cumpre destacar, exemplificativamente, que o Código Civil já disciplinou qual seria a responsabilidade dos sócios quando da instituição de uma sociedade empresarial (responsabilidade limitada, artigo 1.052); de uma sociedade simples pura (subsidiária ou ilimitadamente, artigos 997, VIII e 1.023); ou mesmo de uma sociedade em comum não personificada (solidária e ilimitadamente, artigo 990). De igual modo fez o legislador ao editar a Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/76), uma vez que estabelece, nos termos do seu artigo 1º, responsabilidade limitada aos acionistas da companhia.

Não há, no entanto, nenhum dispositivo legal que impute expressamente qual a responsabilidade que assumem os instituidores das entidades de fins não econômicos. As disposições contidas no Código Civil para as associações e fundações são extremamente lacônicas, e não expandem por completo a compreensão da matéria (VENOSA, 2013; MAIELLO, 2012). Verifica-se, ainda, maior abandono jurídico para a figura das organizações religiosas, as quais apenas se encontram previstas enquanto pessoas jurídicas de direito privado no artigo 44, IV do Código Civil – incluídas pela Lei 10.825/03 – sem que haja nenhuma outra disposição legal sobre a sua forma de constituição e funcionamento, conforme já apontado anteriormente, no item 2.2.3.

É de extrema importância, e uma justa preocupação do poder público, saber dimensionar qual o alcance da responsabilidade dos instituidores das pessoas jurídicas, seja dentro do corpo associativo ou disciplinando as relações com terceiros (CENEVIVA, 2010). Mas o silêncio da norma não seria por mero acaso, já que

poderia se pressupor que as entidades de fins não econômicos não exerceriam atividades de modo a demandar, por sua essência, singular atenção do legislador. Contudo, o atual contexto social em que se inserem estas entidades prova o contrário, uma vez que a atuação das pessoas jurídicas de natureza associativa é de extrema relevância, atuando sob a forma de um sindicato, fundação que gerencie instituição de ensino, associação que mantenha casa hospitalar, ou outra forma dentre inúmeros exemplos conhecidos. A realidade é que a presença de tais organizações privadas compreende, por muitas vezes, uma atuação de interesse social, ocupando “uma posição intermediária entre o Estado e o mercado, ou seja, essas entidades podem prestar serviços de interesse social sem as limitações do Estado e sem se preocupar com as ambições do mercado” (MAIELLO, p. 64, 2012, texto digital).

Incumbe à doutrina, fundamental papel ao suprir a lacuna jurídica. Neste contexto, e conforme já evidenciado anteriormente, entenderiam os doutrinadores, em especial, Paes (2010), Venosa (2013) e Monteiro (2012), que em virtude da impossibilidade de se auferir lucro com o resultado do exercício – o que é característica conspícua a todas as entidades de fins não econômicos – os seus associados e instituidores não poderiam ser responsabilizados nem mesmo subsidiariamente pelas obrigações da pessoa jurídica. Ademais, já que faculta a lei dispor dessa forma, pelos termos do artigo 46, V do Código Civil, e não havendo outra previsão legal que determine o contrário, entende-se legítima a possibilidade de que as obrigações da pessoa jurídica não atinjam a figura de seus associados e instituidores.

De igual forma tem entendido a justiça, no sentido de que os associados e instituidores das pessoas jurídicas de fins não econômicos não responderiam nem mesmo subsidiariamente pelas obrigações sociais, conforme se extrai da leitura dos seguintes julgados:

AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ART. 557, § 1º, DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. PRESCRIÇÃO. I - Tratando-se de matéria a cujo respeito há jurisprudência dominante, o relator está autorizado a negar seguimento a recurso. II - *Sendo a sociedade sem fins lucrativos, cujo Presidente é eleito por prazo determinado, não pode ser responsabilizado, subsidiariamente, pelas dívidas da associação.* RECURSO DESPROVIDO. (Agravado Interno nº. 70021637111, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, 21ª Câmara Cível. Relatora: Liselena Schifino Robles Ribeiro. Julgado em: 17 out. 2007, grifos nossos).

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA O PRESIDENTE. CENTRO DE TRADIÇÕES GAÚCHAS - CTG. ASSOCIAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. *O CTG trata-se de uma pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, cujos presidentes são eleitos por prazos determinados, não sendo responsáveis subsidiariamente pelas dívidas da associação.* Assim, inviável a sua responsabilização. Por outro lado, refira-se que o Estatuto prevê a existência de bens de patrimônio da sociedade civil, não havendo razão para a utilização de medidas constritivas com relação a um dos associados, que figurava como presidente à época da constituição do crédito tributário. Agravo desprovido. (Agravo de Instrumento nº. 70010378172, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, 2ª Câmara Cível. Relator: João Armando Bezerra Campos. Julgado em: 20 abr. 2005, grifos nossos).

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DE DISSOLUÇÃO DE PESSOA JURÍDICA. ASSOCIAÇÃO. RESPONSABILIDADE DOS DIRIGENTES. SUCUMBÊNCIA. A associação possui natureza de pessoa jurídica de direito privado, estando as regras básicas sobre seu funcionamento disciplinadas entre os artigos 53 a 61 do Código Civil. A Constituição da República também estabelece, em linhas gerais, regras pertinentes ao direito de se associar, ao objeto da associação, à criação e extinção da pessoa jurídica – artigo 5º, XVII, XVIII e IX. *No que tange especificamente à responsabilidade civil dos dirigentes, inexistente disciplina específica, motivo pelo qual a referida responsabilidade será regida pelo estatuto e pelas regras gerais de direito civil,* ou seja, o administrador apenas responderá pessoalmente pelos atos praticados contra ou em excesso às funções que lhe são atribuídas pelo estatuto. Precedentes. *O estatuto, por sua vez, afasta a responsabilidade individual e subsidiária dos associados por eventuais dívidas da pessoa jurídica que deverá responder com seu próprio patrimônio.* Com tais afirmativas não se pretende negar a possibilidade de eventual aplicação da teoria da desconconsideração da personalidade jurídica às associações ou a ausência de responsabilidade dos diretores pelos atos praticados durante sua gestão. Apenas não é possível analisar tais questões na presente demanda de dissolução da associação. Não foi discutida no presente feito a administração exercida pelos autores ou réus, não sendo possível definir a existência de responsabilidade. De fato, restando constatada a existência de débito, caberá à primeira ré comprovar, em ação própria, na qual se discutirá especificamente a gestão dos diretores, a prática de atos contra ou em excesso às funções que lhe são atribuídas pelo estatuto e, conseqüentemente, a responsabilidade de cada um deles. Análise esta, repita-se, que resta impossibilitada no âmbito deste recurso em razão da inexistência de discussão do tema no âmbito da primeira instância. Desta forma, deve ser afastada a imposição prévia aos associados de responsabilidade por 1/5 de eventuais dívidas da associação parcialmente dissolvida. Sucumbência recíproca corretamente fixada. Primeiro recurso provido e apelo adesivo ao qual se nega provimento. (Apelação Cível nº. 0054510-77.2008. 8.19.0001, Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, 3ª Câmara Cível. Relator: Mario Assis Gonçalves. Julgado em: 16 mar. 2016, grifos nossos).

Logo, em se tratando de uma entidade que não cumpre com o intento de prospectar lucro a seus instituidores, há que se considerar que é perfeitamente cabível que estes não assumam igual risco pela sua atuação, tal qual se verifica nos demais modelos de pessoas jurídicas. Significa dizer que os associados constituíram a pessoa jurídica de forma independente e alheia ao interesse empresarial, não



percebendo retorno financeiro por sua atuação social, razão pela qual não deveriam responder nem mesmo subsidiariamente pelas obrigações, na forma que lhes faculta o diploma civil.

Ainda, a forma de sujeição passiva ao crédito tributário – dada na forma do responsável pelo tributo –, necessita que a conduta do representante legal da pessoa jurídica transcenda os termos do ato constitutivo da entidade, ou mesmo denote infração legal. A estrita atuação em representação às finalidades sociais as quais a entidade tenha sido constituída, não pode significar prejuízo ao administrador, o que já fora elucidado acima.

Destarte, se da atuação da entidade se verifica o eventual surgimento de uma obrigação tributária pela incidência de um fato gerador, as premissas do tipo jurídico poderiam ser descaracterizadas apenas pela extinção da pessoa jurídica em subsistência a débitos tributários. Pode-se inferir que a inovação contida pelos termos da Lei Complementar 147/2014, em última análise imputa responsabilidade mais gravosa em detrimento e total desconsideração à natureza jurídica primariamente assumida.

## 5 CONCLUSÃO

As pessoas jurídicas de direito privado que se revestem de fins não econômicos, denotam em sua síntese a reunião de particulares que – por meio da livre adesão e do livre direito de associação – se consorciam para a consecução de objetivos comuns. A esta espécie de pessoa jurídica o caráter pessoal e ideológico sobrepõem-se ao intento lucrativo, tal qual visualizado nos demais tipos jurídicos. O vínculo que congrega os seus participantes ultrapassa o tradicional *affectio societatis* por eventual instituição comercial ou empresarial, naturalmente atrelado ao sucesso financeiro – e muito dependente deste.

Trata-se da vontade humana em sua essência humanitária, de modo a empregar esforços e desígnios compartilhados, para que da entidade se observe um todo e uno, independentemente da pluralidade dos seus componentes. O conjunto das convicções sociais, políticas e filosóficas do grupo de indivíduos que compõe as pessoas jurídicas desta natureza, é o elo que a constitui e que mantém a união pelo tipo representado. Não se observa o intento individual, o egoísmo, a concorrência e a disputa que são característicos dos males do capital.

A consecução dos objetivos sociais admitidos pela instituição de uma associação, fundação ou organização religiosa, não são representativos ou mesmo tomados de modo a se prospectar o resultado lucrativo. Não significa dizer, no entanto, que o exercício da atividade prescinde do controle financeiro, ou ainda da atenção ao resultado econômico, mas sim que o eventual faturamento não poderia se converter em lucro aos seus instituidores. Todas as operações praticadas com

fito arrecadatário – exercício que é permitido pela legislação – invariavelmente revertem em investimento para o estrito cumprimento de suas finalidades.

Isso, pelo entendimento expresso do contexto do direito positivo hodierno. Contudo, o mesmo não compreende bem as idiossincrasias pertinentes a cada tipo jurídico assumido por estas entidades. Nessa circunstância, o Código Civil é o instrumento legislativo que admite e institucionaliza o funcionamento das pessoas jurídicas em comento, que não recebem, entretanto, o devido tratamento e esgotamento da matéria. Às associações e fundações há parcas disposições no diploma civil – especialmente se em comparação com as demais entidades de natureza empresarial ou voltadas à circulação de bens e serviços –, e para as figuras das organizações religiosas nem sequer se expande a compreensão da natureza assumida. O descaso legal com relação à temática não se justifica, uma vez que estas entidades cumprem relevante papel no seio social, e são presença constante nas mais variadas esferas de comunidade.

A verdade é que, de características comuns aos tipos jurídicos estudados, apenas visualizam-se duas, nomeadamente, a impossibilidade de se auferir lucro aos associados e instituidores, e serem pessoas jurídicas de direito privado. As associações tem como elemento principal o caráter pessoal dos seus associados, os quais gerem a entidade em deliberação coletiva, independentemente da existência de patrimônio. Já as fundações são a dotação patrimonial a que se reveste a personalidade jurídica, tendo o patrimônio caráter imprescindível à sua constituição, e os membros componentes são de caráter acessório e estritamente servientes aos fins delineados pelo fundador. As organizações religiosas, ao seu turno, são entidades constituídas para a confissão de culto ou exercício da fé, dirigidas pela participação pessoal em consonância com a crença que é transcendental ao conhecimento humano, de tal forma que é defeso ao poder do Estado interferir em seu funcionamento, ou mesmo negar-lhe o reconhecimento.

Assim, esta monografia ocupou-se em apresentar, no primeiro capítulo de seu desenvolvimento, a qualificação que recebem as entidades de fins não econômicos, como pessoas jurídicas de direito privado circunscritas à impossibilidade de auferir lucro aos associados e instituidores. Compreendeu-se a forma de sua instituição,

admitida pelo Princípio da Liberdade Associativa – garantia constitucional que observou o contexto político em que esteve inserida.

Ainda, neste estudo, após ter contemplado cada espécie de tipo jurídico que poderiam assumir tais entidades, fora conceituado o surgimento em ordem de evolução histórica sobre sua natureza, assim como efetuada a devida distinção para cada tipo assumido – associação, fundação ou organização religiosa. Em ato contínuo, se delineou qual a responsabilidade dos associados e instituidores pela instituição da pessoa jurídica, evidenciando-se que a estes não se pode imputar nem mesmo a responsabilidade subsidiária, em justa atenção à forma de composição e atuação desprovida do desiderato econômico.

Em seguida, no capítulo que se sucedeu, abordou-se a responsabilidade tributária, havida enquanto obrigação pela satisfação do crédito fiscal. Demonstrou-se que o poder de tributar e a competência tributária dos entes políticos são exercidos pela legitimação do poder do Estado que é garantido, e de igual forma limitado, por meio da Constituição. Apontou-se o fato gerador do tributo enquanto materialização da obrigação tributária, havida pela ocorrência de uma hipótese de incidência devidamente cominada na lei, em atenção ao Princípio da Legalidade.

A exigibilidade da satisfação do crédito tributário, uma vez feito o seu lançamento, limita-se às disposições do Código Tributário Nacional, tal como demonstrado. Para tanto, fora elucidada a forma de sujeição passiva que se opõe ao contribuinte ou mesmo ao responsável tributário. Para este último se comprovaram as circunstâncias que balizam as pretensões arrecadatórias do fisco – em termos de comodidade administrativa –, especialmente aquelas antevistas nos termos dos artigos 134 e 135, dadas em ampliação do polo passivo. De igual modo se consolidou o entendimento de que pelo meio hábil da lei, se poderia determinar outros responsáveis tributários que não os discriminados no Código.

Ao fim, demonstrou-se a limitação constitucional ao poder de tributar, nomeadamente da imunidade, para quem as organizações religiosas são as destinatárias por excelência. Por efeito, ficou aduzido que os entes políticos não poderiam instituir tributos em ordem de imposto aos destinatários consubstanciados nos termos do artigo 150, VI da Constituição Federal. Não se entendeu no contexto, a isenção, uma vez que ela estaria disponível ao alvedrio do poder legiferante

infraconstitucional, o que não abarca por si só a limitação *constitucional* ao poder de tributar.

O objetivo geral do trabalho assentou-se na análise da responsabilidade pelos tributos nas pessoas dos administradores, para os períodos de ocorrência dos fatos geradores em pessoas jurídicas de fins não econômicos (organizações religiosas, associações e fundações), em atenção à alteração legislativa trazida à luz pela Lei Complementar 147/2014. Para tanto, o derradeiro capítulo da monografia partiu da qualificação das modificações legislativas levantadas sob o pálio da Lei Complementar em comento. Foram afirmados os intentos pela edição da Lei nº. 11.598/07, a qual estabeleceu a Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios – REDESIM. Demonstrado, para tanto, que a aludida legislação propunha-se a ser um catalisador à regularização da situação jurídica das pessoas jurídicas de direito privado, em que pese à facilitação em promover a sua regular extinção.

Apresentou-se a necessidade de inexistência de débitos tributários, para a efetiva dissolução da entidade, como sanções políticas e uma indevida obrigação ao sucesso financeiro, o que não pode ser demandado pelo Estado, e que há muito era questionado por meio dos julgados de tribunais superiores. Como conseguinte, comprovou-se que atualmente a solicitação de baixa do assentamento da pessoa jurídica prescinde de tal análise, o que em verdade já vinha sendo praticado desde 2006 – pelo disposto na Lei Complementar 123/2006 – às pessoas jurídicas enquadradas como micro ou pequenas empresas.

Fora qualificado, no entanto, que a novidade da Lei Complementar 147/2014 ocorrera no sentido de ampliar a possibilidade a todas as pessoas jurídicas, sem distinção de espécie ou enquadramento tributário. Mas, como resultado, o feito significaria assunção de responsabilidade solidária pelos débitos tributários às pessoas dos administradores do período de ocorrência dos fatos geradores.

Ainda, se dispôs que o excelso pretório já havia firmado convencimento, como por meio da edição Súmula nº. 430, de que o mero inadimplemento tributário não significaria responsabilidade solidária à satisfação do crédito fiscal. Relacionou-se, então, o entendimento das disposições contidas no Código Tributário Nacional para a dilatação da sujeição ao polo passivo da relação tributária, dada pela forma dos

seus artigos 134 e 135, que impõem como imprescindível a infração à dispositivo legal, caracterização de ato omissivo, ou mesmo posição volitiva tomada em excesso de poderes ou contrária aos atos constitutivos.

Uma vez que fora descaracterizada a extinção da pessoa jurídica como o acometimento de uma das condições acima relatadas – justo o fato de a lei permitir que se tome tal procedimento legitimamente – comprovou-se que não há suporte para que se oponha a responsabilidade solidária ao administrador da pessoa jurídica em tais circunstâncias. Afastada, de igual forma, a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica pela manutenção de débitos tributários, ou mesmo pela extinção dela em subsistência a estes.

Finalmente, confrontaram-se as disposições alteradoras da Lei Complementar 147/2014 em face da responsabilidade social que assumiriam as pessoas jurídicas de fins não econômicos, dada a sua natureza. Evidenciado que não há nenhum dispositivo legal que regule o tema – e considerada a impossibilidade de auferir lucros pelo exercício das suas finalidades –, compreendeu-se que os associados e instituidores não poderiam responder nem mesmo subsidiariamente pelas obrigações sociais da entidade, tal como lhes faculta o artigo 46, V do Código Civil. Em complementação ao que fora alegado, colacionaram-se arestos jurisprudenciais que endossaram o posicionamento, no sentido de que mesmo os administradores das pessoas jurídicas de fins não econômicos não poderiam ser responsabilizados, solidária ou mesmo subsidiariamente, pelos períodos de ocorrência dos fatos geradores do tributo independentemente do período da administração exercida.

Diante da análise do problema proposto ao estudo – qual a responsabilidade pessoal dos administradores das pessoas jurídicas de fins não econômicos (organizações religiosas, associações, e fundações), em relação aos fatos geradores dos tributos ocorridos à época da sua administração? –, pode-se concluir que a hipótese inicial levantada para tal questionamento é verdadeira, na medida em que as alterações legislativas trazidas à luz pela Lei Complementar 147/2014, com as disposições alteradoras da Lei 11.598/07, especialmente no que toca a responsabilidade solidária pelos tributos nas pessoas dos administradores para os períodos de ocorrência dos fatos geradores, vai em caminho contrário à responsabilidade social inerente à natureza jurídica das pessoas jurídicas de fins

não econômicos, qual seja, de que seus associados e instituidores não respondem nem mesmo subsidiariamente pelas obrigações sociais.

A imputação da responsabilidade solidária descaracteriza o tipo jurídico previamente assumido. Ainda, o próprio Código Tributário Nacional circunscreve a forma de afetação dada pela sujeição ao polo passivo, e mesmo que o seu artigo 124, II, disponha no sentido de que sejam obrigadas solidariamente “as pessoas expressamente designadas por lei”, não prospera a conclusão de que a modificação trazida à égide da Lei Complementar 147/2014 pode vir a despeito das regras-matrizes da responsabilidade de terceiros constantes nos artigos 134 e 135. Logo, em sendo legítima a pretensão de efetuar a baixa da pessoa jurídica em coexistência à débitos tributários, não se configurariam os ilícitos transcritos nos artigos supra.

Ademais, novamente se evidencia a não observância do legislador, ou mesmo o seu não entendimento da condição que é intrínseca às pessoas jurídicas de fins não econômicos, percebida ao momento da alteração da Lei 11.598/07, ocasionada pela edição da Lei Complementar 147/2014. O termo empregado ao se dispor da pretensa responsabilidade solidária – na forma do seu artigo 7º-A, § 2º – é administrador da *pessoa jurídica*. O termo genérico abarcaria irrestritamente todas as formas de personificação, independentemente de sua espécie, princípios e pressupostos assumidos. Entender-se-ia, neste cotejo, que seria possível aventar a possibilidade de aplicação do disposto às demais entidades que não àquelas de fins não econômicos – desde que em cumprimento à regra-matriz do Código Tributário Nacional –, uma vez que seus sócios naturalmente assumem alguma responsabilidade social, seja ela limitada, ilimitada ou mesmo subsidiária pelos atos da pessoa jurídica.

Conclui-se, portanto, que o intento legislativo revela-se extremamente draconiano pela sua pretensão, qual seja, de imotivadamente alargar a sujeição passiva da responsabilidade do crédito tributário ao administrador pelo período de ocorrência do fato gerador, tese esta que não deve prosperar, especialmente se analisada em relação às pessoas jurídicas de fins não econômicos. Contudo, para as demais entidades, haveria que se proceder com uma interpretação sistemática entre as disposições dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, e as

disposições trazidas pela inclusão do artigo 7º-A na Lei 11.598/07, de modo que se busque comprovar a prática do ato ilícito para dimensionar corretamente a obrigação do responsável tributário. Caso contrário, estaria se corroborando o entendimento de que, em última análise, sejam distorcidas as diretrizes do sistema tributário nacional, e que a interpretação benéfica recaia sob pretexto de estímulo a inadimplemento fiscal.



## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projetos de Lei e Outras Proposições – PLP 221/2012. Disponível em:  
<<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=559036>>. Acesso em: 22 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Conselho de Justiça Federal. **Jornadas de Direito Civil**. Disponível em:  
<<http://www.cjf.jus.br/CEJ-Coedi/jornadas-cej/enunciados-aprovados-da-i-iii-iv-e-v-jornada-de-direito-civil/jornadas-de-direito-civil-enunciados-aprovados>>. Acesso em: 03 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 24 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9532.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm)>. Acesso em: 25 abr. 2016.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 23 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar 147, de 7 de agosto de 2014. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp147.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp147.htm)>. Acesso em: 22 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 10.825, de 22 de dezembro de 2003. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.825.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.825.htm)>. Acesso em: 28 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 11.598, de 3 de dezembro de 2007. **Lei da REDESIM**. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11598.htm)>. Acesso em: 22 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 6.015, de 31 de dezembro de 1973. **Lei dos Registros Públicos**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6015compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6015compilada.htm)>. Acesso em: 21 de março de 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Lei das Sociedades Anônimas**. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm)>. Acesso em: 28 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 27 mar. 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº. 430**. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em:  
<[https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014\\_41\\_capSumula430.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf)>. Acesso em: 25 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº. 435**. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. Disponível em:  
<[http://www.stj.jus.br/docs\\_internet/VerbetesSTJ.pdf](http://www.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ.pdf)>. Acesso em: 25 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **A Constituição e o Supremo**. 3. ed. Brasília: Secretaria de Documentação STF, 2010.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 394-1/DF, Tribunal Pleno. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil.

Requeridos: Congresso Nacional e Presidente da República. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. Brasília, 25 set. 2008. Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=582644>>.  
Acesso em: 23 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinária nº. 562276/PR, Tribunal Pleno. Requerente: União. Requerido: Owner's Bonés Promocionais Ltda. – ME. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 3 de novembro de 2010.  
Disponível em:  
<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>>.  
Acesso em: 27 maio de 2016.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário com Agravo nº. 744532/RS, Decisão Monocrática. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: Restaurante e Lanchonete Cardapium Ltda. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 14 de junho de 2013.  
Disponível em:  
<[www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=3346045&tipoApp=RTF](http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=3346045&tipoApp=RTF)>.  
Acesso em: 27 maio 2016.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CENEVIVA, Walter. **Lei dos registros públicos comentada**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CHEMIN, Beatris Francisca. **Manual da Univates para trabalhos acadêmicos: planejamento, elaboração e apresentação**. 3ª. ed. Lajeado: Univates, 2015.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial: direito de empresa**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

\_\_\_\_\_, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro: (comentários à Constituição e Código Tributário Nacional, artigo por artigo)**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 1.

FERRARA, Francisco. **Teoria de las Personas Jurídicas**. trad. da 2. ed. italiana por Eduardo Overejo y Maury. Madrid: Renos, 1929.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito civil brasileiro: parte geral – de acordo com a Lei n. 12.874/2013**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 1.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

LEONARDO, Rodrigo Xavier. **A reforma do direitos das associações sem fins econômicos pela Lei nº. 11.127 de 2005 e o Terceiro Setor**. Revista de Direito do Terceiro Setor - RDTS, Belo Horizonte, ano 1, n. 1, p., jan./jun. 2007. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=39452>>. Acesso em: 21 mar. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MAIELLO, Anna Luiza Duarte. **Aspectos fundamentais do negócio jurídico associativo**. Universidade de São Paulo, 2012. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2131/tde-27092012-101632/fr.php>> Acesso em: 27 mar. 2016.

MAMEDE, Gladston. **Direito empresarial brasileiro: empresa e atuação empresarial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013. v. 1.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MELO, Lucas Fonseca e. A Responsabilidade Tributária dos Sócios e a Lei Complementar 147/2014. in: **O simples e a igualdade tributária: comentários à Lei Complementar n. 147/2014**. Ordem dos Advogados do Brasil e Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República (Organizadores). Brasília: OAB, Conselho Federal, 2014. p. 191 - 198.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

MEZZAROBBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional, Tomo I**. 9. ed. Lisboa: Coimbra Editora, 2011.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**. Campinas: Bookseller, 1999. v. 1. Atualizado por: Vilson Rodrigues Alves.

MONTEIRO, Ralpho Waldo de Barros. Arts. 40 a 61. in: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (Coordenador). **Comentários ao novo código civil: das pessoas: (Arts.1º a 78)**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 548 – 730.

NEGRÃO, Ricardo. **Manuel de direito comercial e de empresa**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, v. 1.

NORONHA, Fernando. **Direito das obrigações**. São Paulo: Saraiva, 2003.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 7. ed. São Paulo: Forense, 2010.

PEYON, Luiz Francisco. **Gestão contábil para o terceiro setor**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça. Apelação Cível nº. 0054510-77.2008.8.19.0001, da 3ª Câmara Cível, Acórdão. Apelantes: Fábio Alves Ferreira, Maria Isabel de Brito Antunes Lito Meric de Bellefon, Associação Riocenacontemporânea, Beatriz Pinheiro da Silva Junqueira, Cesar Augusto da Silva Júnior e Márcia Ferreira Dias. Apelados: Os mesmos. Relator: Mario Assis Gonçalves. Rio de Janeiro, 16 de março de 2016. Disponível em: <<http://www1.tjrj.jus.br/gedcacheweb/default.aspx?UZIP=1&GEDID=0004C393B9AA1E77DD2BC3879DC3B9E63C08C5045C095140>>. Acesso em: 28 maio 2016.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento nº. 70010378172, da 2ª Câmara Cível, Acórdão. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravada: CTG Coxilha do Vale. Relator: João Armando Bezerra Campos. Porto Alegre, 20 de abril de 2005. Disponível em: <[http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site\\_php/consulta/consulta\\_processo.php%3Fnome\\_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao\\_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id\\_comarca%3D700%26num\\_processo\\_mask%3D70010378172%26num\\_processo%3D70010378172%26codEmenta%3D1082243+%22subsidiariamente%22+E+%22associa%C3%A7%C3%A3o%22++++&proxystylesheet=tjrs\\_index&client=tjrs\\_index&ie=UTF-8&lr=lang\\_pt&site=ementario&access=p&oe=UTF-](http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70010378172%26num_processo%3D70010378172%26codEmenta%3D1082243+%22subsidiariamente%22+E+%22associa%C3%A7%C3%A3o%22++++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&lr=lang_pt&site=ementario&access=p&oe=UTF-)>

8&numProcesso=70010378172&comarca=Comarca%20de%20Lajeado&dtJulg=20/04/2005  
&relator=Jo%C3%A3o%20Armando%20Bezerra%20Campos&aba=juris>.  
Acesso em: 28 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça. Agravo Interno nº. 70021637111, da 21ª Câmara Cível, Acórdão. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravada: Associação de Moradores de Vila Arrue. Relatora: Liselena Schifino Robles Ribeiro. Porto Alegre, 17 de outubro de 2007. Disponível em:  
<[http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site\\_php/consulta/consulta\\_processo.php%3Fnome\\_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao\\_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id\\_comarca%3D700%26num\\_processo\\_mask%3D70021637111%26num\\_processo%3D70021637111%26codEmenta%3D2139592+%22subsidiariamente%22+E+%22associa%C3%A7%C3%A3o%22++++&proxystylesheet=tjrs\\_index&client=tjrs\\_index&ie=UTF-8&lr=lang\\_pt&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70021637111&comarca=Comarca%20de%20Dom%20Pedrito&dtJulg=17/10/2007&relator=Liselena%20Schifino%20Robles%20Ribeiro&aba=juris](http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70021637111%26num_processo%3D70021637111%26codEmenta%3D2139592+%22subsidiariamente%22+E+%22associa%C3%A7%C3%A3o%22++++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&lr=lang_pt&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70021637111&comarca=Comarca%20de%20Dom%20Pedrito&dtJulg=17/10/2007&relator=Liselena%20Schifino%20Robles%20Ribeiro&aba=juris)>.  
Acesso em: 28 maio 2016.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Justiça. **Consolidação Normativa Notarial e Registral**. Disponível em:  
<[http://www.tjrs.jus.br/export/legislacao/estadual/doc/CNNR\\_CGJ\\_Abril\\_2016\\_Provimento\\_015\\_2016.pdf](http://www.tjrs.jus.br/export/legislacao/estadual/doc/CNNR_CGJ_Abril_2016_Provimento_015_2016.pdf)>. Acesso em: 22 maio 2016.

SILVA PEREIRA, Caio Mário da. **Instituições de Direito Civil**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, v 1.

SILVA, Thales Dantas e. **Desburocratização do processo de registro e legalização de empresas: Impactos Causados com a Implementação da REDESIM Conforme Lei nº 11.598, de 3 de dezembro de 2007**. Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2015. Disponível em:  
<[http://monografias.ufrn.br:8080/jspui/bitstream/123456789/1974/3/Desburocatiza%C3%A7%C3%A3o%20do%20processo\\_Monografia\\_Silva.pdf](http://monografias.ufrn.br:8080/jspui/bitstream/123456789/1974/3/Desburocatiza%C3%A7%C3%A3o%20do%20processo_Monografia_Silva.pdf)>. Acesso em: 22 maio 2016.

SIQUEIRA, Graciano Pinheiro de. A Lei Complementar nº. 147/2014 e o fim das certidões negativas de débitos. **Informativo Oficial do Instituto de Registro de Títulos e Documentos e de Pessoas Jurídicas do Brasil – IRTDPJ**. ed. 282, set. 2014, p. 1.654.

SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Teoria do estado: introdução**. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do direito**. 7. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **O Processo Civil Brasileiro no Limiar do Novo Século**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

TOMASZEWSKI, Adauto de Almeida. **Comentários à Lei dos Registros Públicos**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2010.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. São Paulo: Atlas, 2008. v. 1.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: parte geral**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013. v 1.